
مدیریت
حسابداری و حسابرسی
مرکز تحقیقات رایانه ای قائمیه اصفهان


بسم الله الرحمن الرحیم

مدیریت حسابداری و حسابرسی

نویسنده:

www.modiryar.com

ناشر چاپی:

www.modiryar.com

ناشر دیجیتالی:

مرکز تحقیقات رایانه‌ای قائمیه اصفهان

فهرست

مدیریت حسابداری و حسابرسی

مشخصات کتاب

عنوان و نام پدیدآور:مدیریت حسابداری و حسابرسی / www.modiryar.com

ناشر :www.modiryar.com

مشخصات نشر دیجیتالی:اصفهان:مرکز تحقیقات رایانه ای قائمیه اصفهان ۱۳۹۱.

مشخصات ظاهری:نرم افزار تلفن همراه , رایانه

موضوع:مدیریت - حسابداری

خدمات متقابل مدیریت و حسابرسی داخلی

خدمات متقابل مدیریت و حسابرسی داخلی در سازمان

علی خوزین

چکیده

هر یک از قسمتهای یک سازمان در جهت اثربخشی و کارائی نیاز به ویژگیهائی در محیط فعالیت خود دارد. تعاملات و روابط حرفه‌ای حسابرسان داخلی، به عنوان یکی از قسمتهای مهم سازمان، با سایر مدیران، عامل مهمی در جهت نیل به اهداف حسابرسی داخلی و در مرحله بعد بهره مند شدن سازمان از آن است. حسابرسان داخلی و مدیران قسمتهای مختلف سازمان باید به دقت از وظائف و کارکردها و منافع متقابل همدیگرآگاهی داشته باشند. حسابرسان داخلی باید منطبق با استانداردهای حرفه عمل کرده و همواره در حفظ استقلال نسبی و بی‌طرفی خود بکوشند. محدوده فعالیتها ، روشها و وظایف حسابرسی داخلی در سازمان و چگونگی گزارشگری آن باید به روشنی مشخص بوده و افراد و گروههای ذیصلاح دائما عملکرد حسابرسی داخلی را مورد ارزیابی قرار دهند. مدیران سازمان نیز باید از نتایج فعالیتهای حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها استفاده کنند.

مقدمهحسابرسی داخلی یکی از ارکان سازمانهای امروزی است و شناخت متقابل کارکردها و نیازهای کارکنان حسابرسی داخلی و مدیران سطوح مختلف سازمان از یکدیگر سازمان را در رسیدن به اهدافش یاری می کند. بسیاری از مدیران هنوز به حسابرسی داخلی به صورت سنتی نگاه کرده و اطمینان چندانی به نقش و اهمیت آن در سازمان ندارند در حالی که تحولات زیادی در کارکردها و نقش سازمانی حسابرسی داخلی به وجود آمده است. حسابرسی داخلی نیز مانند سایر بخشهای سازمان باید در جهت اهداف سازمان بطور مؤثر عمل کرده و به ایجاد ارزش افزوده در سازمان کمک کند. در این مقاله سعی شده کارکردهای حسابرسی داخلی و نقاط تماس آن با سایر قسمتهای سازمان توضیح داده شود.حسابرسی داخلی در سازماندر دهه های اخیر تعاریف فراوان و گوناگونی توسط مراجع و صاحبنظران امور مالی و حسابداری در مورد حسابرسی داخلی ارائه شده است و سرانجام انجمن حسابرسان داخلی آمریکا در ژوئن ۱۹۹۹ در هیأت مدیره انجمن به اتفاق آرا تعریف جدیدی از حسابرسی داخلی به شرح زیر ارائه کرده است:«حسابرسی داخلی فعالیتی مشاوره ای ، اطمینان آور ، مستقل و بی طرفانه است که به منظور افزودن ارزش و بهسازی عملیات سازمان طراحی می‌شود . هدف آن کمک به سازمان برای نیل به اهداف خود از طریق ارزیابی و بهسازی

کـارآیی فراینـدهای مـدیریت خطر، کنترل و نظـارت سازمانی، با رویکردی منظم و منضـبط است .›› متأسـفانه بیشتر سازمانها وظیفهٔ اصـلی حسابرسـی داخلی را بررسـی کفایت کنترل های داخلی و قابلیت اتکای اطلاعات صورتهای مالی تعیین کرده اند. اما در حال حاضـر همـان طور که از این تعریف برمی‌آیـد دامنـهٔ فعالیتهـای حسابرسـی داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است آنها به بررسـی کـارایی عملیـات، قابلیت اتکای فناوری اطلاعات، اثر بخشـی و کارایی معاملات تجاری داخل و خارج از کشور، کمک به بهبود فراینـدها و عملیـات شـرکت و نظارت بر رضایت مشتریان می‌پردازنـد. این وظیفه جدیـد در کنار همان کارکرد قـدیمی یعنی جست جو و کشف تقلب، صورت می گیرد. به عبـارتی دیگر، دامنهٔ فعـالیت آنهـا به مراتب از فضـای کنترل مـالی و نقش مباشـرتی سنتی فراتر رفته است. از این زمان حسابرسان داخلی هم موقعیت موجود را درک کرده و تصمیم گرفتند از نقش حمایتی خود فراتر رفته و نقش پویاتر و اساسـی‌تری در ساختار مدیریت داشـته باشـند و خدمات متنوعی را ارائه دهند. مدیریت نیز به گسترش خدمات ارائه شـده از سوی آنهـا واکنش خوبی نشـان داد و حسابرسان داخلی نقش و اهمیت بیشتری در بهبود عملیات سازمان پیـدا کردنـد. این نقش نوین نیز برای مدیریت به مراتب ارزشـمند تر بود زیرا توصـیه حسابرسان داخلی غالباً مفیدتر از توصـیه‌هایی بود که نوعاً از طرف حسابرسان مستقل ارائه می گردید و مهمتر آنکه یافته ها در داخل سازمان باقی مانده و منتشر نمی‌شود.به طور کلی حسابرسی داخلی طراحی و اثر بخشـی سیستم کنترل را ارزیابی می کند. یک سیستم کنترل داخلی که از طراحی خوب برخوردار باشد اطمینان می دهـد، که اهـداف سازمان با هزینه های معقولی انجام خواهد شد . منظور از سیسـتم کنترلی کارا سیسـتمی است که آنچه در هر مرحله طراحی مـد نظر بوده به انجام برسانـد .اداره کننـدگان واحد تجاری که از خدمات حسابرسـی داخلی بهره‌مند می شوند هیئت مـدیره و مـدیران اجرائی واحد تجاری هسـتند. ارائه اطلاعات مربوط به کفایت و کارآیی نظام کنترل های داخلی و کیفیت عملکرد واحـد تجـاری به مـدیریت ، از مسـئولیتهای حسابرسـان داخلی است. اطلاعاتی که به هر یک از حوزه‌های مـدیریت و مـدیران ارائه می‌شود، ممکن است با توجه به نیازها و خواسـته‌های آنان، از لحاظ شـکل و جزئیات متفاوت باشـد. حسابرسـی داخلی با بررسـی و ارزیابی عملکرد واحـدها و بخشـهای تابعه نسبت به عملکرد مناسب مـدیران واحدها در جهت منافع سازمان، اطمینان می‌دهد. دامنهٔ فعالیتهایِ وسیع و جامعِ حسابرسـی داخلی، بررسـی ادواری و ضـمنی سازمان توسط حسابرسی‌داخلی و استقرار حسابرسی‌داخلی در داخل سازمان، حسابرسی داخلی را مرجعی مناسب و صاحب صلاحیت برای کنترل و ارزیابی تصمیم گیریهای مدیران ساخته است. برقراری و پیاده سـازی حسابرسـی‌داخلی نقطه‌ای برای شـروع یک سیسـتم مـدیریت پیشـرفته است و به تبع آن برقراری یک نگرش مناسب برای حسابرسـی‌داخلی یکی از مهمترین اقـدامات است. برای دستیابی به اهـداف حسابرسـی داخلی نیز بایـد سـطح بالایی از عملکرد و اثربخشـی در حسابرسـی داخلی وجـود داشـته باشـد.حسابرسـی داخلی و حسابـداری مـدیریتبه دلیـل ویژگیهـای کـاری و عملیـاتی حسابرسـی داخلی و حسابـداری مـدیریت دارای نقـاط مشـترک فراوانی هسـتند. حسابرسـی داخلی نـوین به دلیـل مهـارت حسابرسـانش، ارائه پیشـنهاد برای همه جنبه‌هـای سازمـان، اختیـارات و اسـتقلال تـاریخی‌اش در موقعیت خوبی برای ایجاد مشارکتی سازنـده بـا سـایر قسـمتهای سازمـان، قرار گرفته است. وسـعت آموزشـها، حسابرسـان را قادر به درک فراینـدهای تجاری و تولیـد و مشارکت در امر بهبود آن کرده و اختیار حسابرسـی برای کمک به سازمان در جهت نگهداری و بهبود مستمر محیط کنترلی موجب ایجـاد فرصتی برای حسابرسـی داخلی در ایفـای نقش فعال برای بهبود سازمانها شـده است. حسابرسـی داخلی دائماً نسـبت به علائم هشدار دهنده ساختار هزینه یابی و مراکز هزینه از طریق رسیدگی به آنها حساسیت نشان می‌دهد و از این طریق آشکارا در استفاده بهینه از منابع و کارایی سازمان مشارکت می کند. حسابرسان داخلی می بایست بر تمامی مراحل پیاده‌سازی و استفاده از سیستم های هزینه‌یـابی نظـارت کننـد. آنهـا می‌بـایست از همـان مراحـل ابتـدائی پیـاده سـازی سیسـتم ها و در جلسات طراحی محصول، جلسات مهندسـی تولید و جلسات برنامه‌ریزی و کنترل تولید شـرکت کنند. علاوه بر این، حسابرسان داخلی با ردیابی شاخصـهای ضایعات ، ارزیـابی اثربخشـی و کـارایی، حسابرسـی عملیـاتی را گسـترش می دهنـد و به طور کلی به‌عنوان یـک ارزیـاب مسـتقل، حسابرسـان

می توانند مشاهده کنند، درخواست نمایند و فرصتهای حذف اتلاف و ساده سازی عملیات را بشناسانند.حسابرسان داخلی محرکی برای پذیرش سیستم های جدید توسط مدیران بوده و در پیاده سازی موفقیت‌آمیز و نگهداری مؤثر سیستم های اطلاعاتی نقش دارند و نیاز به تغییرات سیستم های اطلاعاتی را تشخیص می‌دهند.بنابراین، برخی اطلاعات به دست آمده در طول حسابرسی داخلی ممکن است مورد استفاده مراجع و نهاده های بررسی کننده ای چون ارائه کنندگان خدمات مشاوره مدیریت و حسابداران مدیریت (وبالعکس) قرار گیرد که در جست جوی راهکارهایی برای بهبود عملکرد سازمان هستند.از سوی دیگر، بسیاری از نوشتارهای مربوط به مضامین مدیریت در ۳۰ سال گذشته در بارهٔ مفهوم کنترل بحث کرده اند. بزرگان و نظریه پردازان علم مدیریت همگی به شکلها و تعاریف متفاوت کنترل را به عنوان یکی از وظایف مدیریت شناسایی کرده‌اندو مدتها است که مدیران سازمان موفق دریافته‌اند که کنترل بدون جانبداری و اغماض مکمل سازماندهی و هدایت بوده و می‌تواند عملکردها را سنجش، ارزیابی و اصلاح کند و از انجام کامل برنامه ها اطمینان دهد. در سازمانهای کشورمان کنترل مؤثر و بدون جانبداری حلقه گم شده در فعالیتهای اجرائی مدیران است و اثربخشی عملکردها را با چالش جدی روبه رو ساخته است و از آنجا که حسابرسی داخلی نقش مهمی در فرایند کنترل ایفا می کند توجه و استفاده بهینه از توانائی و قابلیتهای حسابرسی داخلی مزایای فراوانی برای مدیران دارد.آنچه که مدیران باید از آن آگاهی داشته باشند این است که حسابرسی داخلی با داشتن چهار شرط کلی اثر بخش خواهد بود که این شروط عبارتند از: ۱) برطرف کردن نیازهای ذینفعان، ۲)دستیابی به ظرفیتهای بهترین سطح(کلاس)، ۳) به کارگیری استانداردهای حرفه‌ای قابل اجرا، ۴) اندازه‌گیری نتایج. البته این شروط بسیار کلی در نظر گرفته شده اند. رویکرد حسابرسی داخلی باید اصولی , منطقی و شامل روشهای کنترل و بررسی نهایی کار باشد. حسابرس داخلی باید شواهد و مدارک کافی را برای همه نتیجه گیریها و قضاوتهای خود به دست آورد.رابطه سازمانی مدیران و حسابرسی داخلیجایگاه حسابرسی داخلی باید به گونه‌ای باشد که بتواند بطور اثر بخش عمل کند. از این رو، پشتیبانی مدیریت سازمان از حسابرسی داخلی، یک ضرورت است. حسابرسی داخلی باید با مشورت با مدیریت، ضرورتها و اولویتهای کار خود را تعیین کند. بنابراین، رییس حسابرسی داخلی باید آزادانه به مدیران ارشد، دسترسی داشته باشد و به آنها گزارش کند. نتایج یک تحقیق نشان می‌دهد که عملکرد حسابرسی داخلی بیشتر به جایگاه مستقل آن بستگی دارد و حسابرسی داخلی با جایگاه سازمانی مناسب و مستقل از واحدهای مورد حسابرسی از لحاظ ویژگی استقلال همانند حسابرسی داخلِی برون سپار شده است. با تامین جایگاه مناسب حسابرسی داخلی در ساختار سازمانی، می‌توان نسبت به استقلال واحد حسابرسی داخلی اطمینان لازم را به دست آورد. موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی به توانایی و اثر بخشی آن بستگی دارد. در بیشتر سازمانها وظایف حسابرسی داخلی در بخش مالی و زیر نظر مدیر اجرایی است. این موقعیت تا حدی قابل قبول و رضایت بخش است ، زیرا حسابرسی داخلی باید به کسی گزارش دهد که کل بخش عملیاتی را بررسی می کند. داشتن استقلال سازمانی کافی و بی طرفی باعث می شود که خدمات حسابرسی داخلی به بهترین شکل ارائه شود هر چند برخی معتقدند که بی‌طرفی در عمل یک افسانه است و دستیابی به یک بی‌طرفی واقعی به دلیل ویژگیهای اقتصادی و فشارهای موجود دست‌نیافتنی است. ولی موضوع اینجاست که باید سعی شود تا در بهترین موقعیت ممکن قرار گرفت.از آنجایی که دامنهٔ اثر بخشی فعالیتهای حسابرس داخلی به میزان پذیرفتگی مافوقش بستگی دارد، موقعیت سازمانی نسبتاً بالا و حمایت بی چون و چرای مدیریت مافوق برای حسابرسی داخلی لازم و ضروری است. حسابرسان داخلی باید موقعیتی هم تراز با مدیران اجرایی داشته باشند و جزو کارکنان آنها نباشند. همچنین باید توجه داشت که اگر حسابرسان داخلی توانستند وظایف خود را به طور مؤثری انجام دهند به دلیل حمایت مدیریت است زیرا که آنها دارای هدف مشترکی هستند. اما داشتن موقعیت انحصاری، ممتاز و نسبتاً بالا در نمودار سازمانی به طور خودکار، مسائل را به طرز اثربخشی حل نمی‌کند. معمولاً حسابرس داخلی به حمایت مدیر عامل نیاز دارد. در سازمانهای پیشرو معمولاً یک مدیر اجرایی قوی حامی نیروهایش است و آنها را هدایت می‌کند. در گام نخست حسابرس به حمایت او نیاز دارد. در

نقطهٔ مقابل نیز مدیر می تواند منافع قابل توجهی را از خدمات حسابرسی انتظار داشته باشد. مدیران معمولاً یک زمینهٔ تخصصی دارند. شایسته است حسابرس داخلی فعالیت خود را در زمینه ای شروع کند که مدیر با آن آشنا باشد و این بهترین فرصتی است که می‌تواند توانایی خود را نشان دهد. در مرحله اجرا نیز رئیس واحد حسابرسی داخلی باید طرح حسابرسی داخلی را با مشورت و نظر مدیریت ارشد سازمان تهیه کند. حسابرس داخلی باید زمان بندی اجرای حسابرسی داخلی را با هماهنگی و مشورت مدیریت واحدهای مورد رسیدگی، تنظیم کند, مگر در موارد نادری که رسیدگی بدون اعلام قبلی , از ضروریات حسابرسی است . مشورت با مدیریت سازمان می تواند زمینه هایی را برای حسابرسان داخلی روشن کند که مورد توجه خاص مدیریت است. یافته های حسابرسی داخلی باید محرمانه تلقی و تنها با مدیرانی در میان گذاشته شود که مسئول مستقیم واحد مورد رسیدگی هستند، مگر اینکه آنان، با مطرح کردن گسترده تر موضوع, به روشنی موافقت کرده باشند. همچنین گزارش حسابرس باید پس از مذاکره با مدیریت تهیه شود . این گونه مذاکرات برای برقراری رابطه خوب و صمیمانه بین حسابرس داخلی و مدیریت، ضروری است .حسابرسی داخلی یکی از ارکان سازمانهای امروزی است که شناخت متقابل کارکردها و نیازهای کارکنان حسابرسی داخلی و مدیران سطوح سازمان را در رسیدن به اهدافش یاری می کند. شناخت کافی مدیران و تفاهم متقابلمتأسفانه مدیران تمایلی به استفاده از خدمات حسابرسان داخلی ندارند مگر آنکه متقاعد شوند که خدمات آنها با ارزش است. بنابراین، حسابرسان نیز باید نشان دهند که قادرند اموری را انجام دهند که از آنها انتظار می رود. همهٔ مدیران موفق در پی کسب نتایج خوب به خصوص در مقوله هایی هستند که اثر بخشی آنها اندازه گیری می شود. مدیر فروش علاقه مند به بهبود عملکرد فروش، مدیر تولید خواهان حداکثر کردن تولید و مدیر عامل خواستار حداکثر کردن سود است. یکی از ویژگیهای مدیران خوب، دانستن این مورد است که چگونه بایستی پیش رفت، آنها خواستار اجرای منظم وظایفی هستند که در مورد آن مسئولیت دارند، یا هنگامی که مشکلی نیست می‌خواهند بدانند نقاط مشکل آفرین کجاست و چگونه می توان آنها را حذف کرد یا حداقل ثابت نگه داشت. درک این موضوع که یکی از هدفهای حسابرسی داخلی ، کمک به مدیریت در دستیابی به هدفها و برنامه های آنها است کمک بزرگی به تفاهم و همکاری متقابل مدیران سطوح مختلف سازمان و حسابرسان داخلی می کند. عدم شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی داخلی و عملکرد آن در راستای اهداف سازمان و مسئولیتهای آنان یکی از مهمترین عوامل سازمانی عدم توسعه به کارگیری حسابرسی داخلی در سازمانهاست. مدیران نیز باید بدانند که دامنه فعالیت واحد حسابرسی داخلی بدون هیچ گونه محدودیتی، تمام فعالیتهای سازمان بوده و حسابرس داخلی از اختیار لازم برای دسترسی به کلیه اسناد و مدارک ، داراییها و کارکنان سازمان برخوردار است تا حسابرسی ، به طور اثر بخش انجام پذیرد و حسابرس بتواند مسئولیتهای خود را به گونه‌ای درست و مناسب ، انجام دهد. حسابرسی داخلی نیز باید توانایی آن را داشته باشد که نیازهای ذینفعان خود را بشناسد و در این راه باید نیازهای ذینفعان خود را بشنود.مدیریت سازمان باید اطمینان یابد که به طور کافی و مناسب به گزارشهای حسابرسی داخلی توجه می‌شود . حسابرس داخلی باید اطمینان یابد که درباره پیشنهادهای حسابرسی داخلی ، اقدامات لازم صورت گرفته است یا مدیریت ، از میزان خطر ناشی از اعمال نشدن آنها آگاهی داشته و آن را پذیرفته است. عدم وجود پشتوانه اجرائی برای پیگیری گزارشهای حسابرسی داخلی یکی از مهمترین موانع سازمانی عدم توسعه حسابرسی داخلی در سازمانهاست. حسابرس داخلی برای اینکه بتواند کلیه وظایف خود را به نحو شایسته انجام دهد نیاز به اعتماد اشخاصی دارد که با وی ارتباط دارند. روابط کاری صمیمانه این امکان را به وجود می آورد که کار حسابرسی داخلی مورد پذیرش قرار گیرد و پیشنهادهای حاصل از آن را نیز به کار گرفته شود، اما حسابرس داخلی نباید اجازه دهد که بی طرفی او در این ارتباط، خدشه دار شود.ارزیابی کنندگان چه کسانی هستند ؟ از آنجا که خدمات حسابرسی داخلی همه بخشهای سازمان را در بر می گیرد، گروههای مختلفی وجود دارند که مجاز به ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی هستند. به جز رئیس حسابرسی داخلی که الزاماً با همه جنبه های عملکرد حسابرسی داخلی سروکار دارد،

هر یک از این گروهها دارای انتظارات و منافع گوناگونی هستند و بنابر این , عملکرد حسابرسی داخلی را از جنبه های مختلف مورد توجه قرار می دهند . هیئت مدیره (یا عامل) سازمان, با نفوذترین گروهی است که عملکرد حسابرسی داخلی را ارزیابی می کنند. هیئت مدیره به خاطر مسئولیتهای کلی که به عهده دارد همواره می‌خواهد یک واحد حسابرسی داخلی اثر بخش در اختیار داشته و در سیستم کنترل داخلی سازمان نیز نقاط ضعف با اهمیتی وجود نداشته باشد. بسیاری از سازمانها بنابر مقررات, موظفند کمیته حسابرسی یا شکل دیگری از واحد بررسی کننده غیر اجرایی داشته باشند یا خود تصمیم به داشتن آن گرفته اند. یکی از وظایف اصلی این کمیته یا واحد, ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی است. واحد بررسی کننده غیر اجرایی به همان نکات و جزییات پشتوانه ای توجه دارد که هیئت مدیره (یا عامل) سازمان، مورد توجه قرار می دهد . برای مثال, واحد مزبور می‌خواهد پیشرفت کار سازمان را در مقایسه با برنامه ها، هزینه های انجام شده و یافته های عمده و با اهمیت حسابرسی داخلی، بسنجد. مدیران ارشد سازمان نیز عملکرد حسابرسی داخلی را از این دید ارزیابی می کنند که مطمئن شوند عملکرد حسابرسی داخلی، کارایی و اثر بخشی فعالیتهای سازمان را افزایش می دهد . مدیران ارشد برای انجام این کار، ارزش کار حسابرسی داخلی را با توجه به نوع، تعداد و کیفیت گزارشهای حسابرسی، ارزیابی می کنند و به ویژه می‌خواهند اطمینان یابند که پیشنهادهای حسابرسی داخلی, عملکرد سازمان را به گونه ای اثر بخش، بهبود می بخشد. در هر صورت هزینه ها و بهره‌وری حسابرسی داخلی را ارزیابی می کنند تا از استفاده درست از منابعی که در اختیار حسابرسی داخلی قرار داده اند، اطمینان یابند. ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی، به گروههای درون سازمانی منحصر نمی شود. حسابرسان مستقل به منظور تعیین میزان اتکای خود بر کار حسابرسی داخلی، عملکرد آن را می سنجند و همچنین, نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی را که حسابرسان داخلی در طول حسابرسی های خود کشف و گزارش کرده اند، مورد توجه قرار می دهند . علاوه برحسابرسان مستقل، دیگر مقامات ذیصلاح قانونی، مانند اداره نظارت بر موسسات آموزش عالی، نیز به عملکرد حسابرسان داخلی توجه دارند که تاکید این گروهها بیشتر بر رعایت استانداردهای حرفه ای (توسط حسابرسان داخلی) است . سرانجام , رئیس حسابرسی داخلی باید عملکرد حسابرسی داخلی را از همه جنبه ها ارزیابی کند تا به همه گروههای یاد شده در بالا اطمینان دهد که عملکرد واحد حسابرسی داخلی، اقتصادی، کارآمد و اثر بخش است .نتیجه گیریمدیران باید از کارکردهای قسمتهای مختلف سازمان آگاهی داشته باشند تا خواستها و نیازهای مختلف اجرائی و اطلاعاتی خود را از آنها مطالبه کرده و قسمتها را مورد ارزیابی قرار دهند. حسابرسی داخلی یکی از ارکان مهم هر سازمان پیشروئی است که می‌خواهد در محیط تجاری رقابتی و رو به گسترش امروزی با موفقیت به پیش برود. حسابرسی داخلی دارای کارکردهای زیادی است و دستیابی آن به اهدافش و به بیان دیگر، برخورداری از یک حسابرسی داخلی اثربخش، کمک شایانی است به سازمان در راه دستیابی به اهداف خود. حسابرسی داخلی به عنوان یکی از ارکان سازمان بوده و در چارچوب تعریف شده جدید خود برای اثر بخشی دارای ویژگیهائی است که شناخت این ویژگیها از یک طرف به مدیران در راه ایجاد یک تعامل سازنده کمک می کند و از طرف دیگر، حسابرسان داخلی را متوجه وظائف و حدود و اختیارات خود می‌سازد. حسابرسی داخلی باید از جایگاه سازمانی متناسب با انتظارات مدیریت که تامین کننده استقلال و بی طرفی آن باشد، برخوردار بوده و عملیات خود را بدون جانبداری و اغماض انجام دهد. اهداف و شرح کاری و محدوده عملیات حسابرسی داخلی باید توسط مدیریت ارشد و با توجه نوع فعالیتهای سایر قسمتهای سازمان تعیین و به کلیه قسمتهای سازمان معرفی و ارائه شود. آنها باید افرادی با تجربه و دانش کافی بوده به صورتی که قابلیت بالائی در درک فرایندها و شناخت و اصلاح سیستم ها داشته باشند. حمایت کافی مدیران باید پشتوانه محکمی برای ضمانت اجرائی گزارشها، پیشنهادها و نتایج حاصل از رسیدگی باشد. مدیران سطوح مختلف و حسابرسان داخلی باید با درک متقابل وظائف یکدیگر در ایجاد شناخت متقابل و روابط کاری صمیمانه تلاش کنند. مدیرانی که می خواهند حسابرسی داخلی اثربخشی در اختیار داشته باشند باید همواره نسبت به ارزیابی قسمت حسابرسی داخلی حساس بوده و در جهت

تقویت آن و بر طرف ساختن نقاط ضعفش اقدام کنند.

* منبع: تدبیر

منابع و مأخذ۱. نیکخواه آزاد، علی و قناد، حمید رضا،«عوامل عدم توسعه و روشهای ارتقای حسابرسی داخلی در ایران» مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی زمستان ۷۶و بهار۷۷ شماره ۲۲-۲۳ . ۲. Ahlawat, Sunita S., and Lowe, D. Jordan. "" An Examination of Internal Auditor ivity: In-House versus Outsourcing"". Auditing : A Journal of Practice & Theory. Vol.۲۳, No۲ September ۲۰۰۴ pp.۱۴۷-۱۵۸. ۳. Anderson, Dick. "Strengthening Internal Audit Effectiveness". Corporate Governance , September ۱۵,۲۰۰۴, Dow Jones & company,Inc.۴. Bae, Benjamin., Epps, Ruth W., Gwathmay, Susan S., "Internal Control Issues". Information System control Journal.Volume ۴, ۲۰۰۳۵. Flott, Leslie W. ""Quality Control"" ,Internal Auditor Journal, november ۲۰۰۰.۶. Krogstad, Jack L., Ridley, Anthoney, J & Rittenberg, Larry E, "Where We Are Going?" .Internal Auditor Journal, oct, ۱۹۹۹. PP ۲۷-۳۳.۷. Ray, M.R., & Gupta, P.P. "Activity Based Costing" Internal Auditor Journal (Desember ۱۹۹۲) PP۴۵-۵۱۸. Robbins, Stephen P. "Organizational Behavior" NewJwrsey,۱۹۹۳.p۴۵.۹. Stoner,E. & Stagliano, A.J. "A Survey of U.S Manufacturers on Implemention of ABC" Journal of Cost Management (March/April ۱۹۹۷)PP۳۹-۴۱.۱۰. Tatikonda, L.U., & Tatikonda, R.J., "Overhead Cost Containment" Internal Auditor Journal, (February ۱۹۹۳)P۵۱-۵۵.

حسابداری محیط زیست

بهمن ۱۳۸۷ ، ۱۸:۵۲ حسابداری محیط زیست... accountancy

حسابداری مدیریت به عنوان یک سیستم پشتیبانی تصمیم در برخورد

نادر کاظم زاده ارسی

مقدمه:

در عصر حاضر باتوجه به وجود برخی از محدودیتهای زیست محیطی به ویژه در تجارت جهانی و تنگ شدن عرصه رقابت، به ناچار بعضی شرکتهای انتفاعی از یک سو برای رفع این محدودیتها و دستیابی به درآمد بیشتر و یا کسب محبوبیت تجاری، مجبور به تحمل هزینه های زیست محیطی بوده و ازسوی دیگر برای ارزیابی مثبت عملکرد خاص حفاظت ازمحیط زیست، ناچار به کاهش هزینه های مزبور هستند. برای مدیریت بر هزینه های زیست محیطی اولین نیاز لزوم شناسایی آنها است و همین طور هزینه یابی محیطی فعالیتی است که می تواند موجب افزایش ارزش شرکت گردد.

استاندارد بین المللی ایزو سری ۱۴۰۰۰ یک سیستم کنترل مدیریتی است که عملکرد زیست محیطی شرکت را به گونه ای تعریف می کند که نیازمندیهای این استاندارد را پوشش دهد و درمجموع برای این هدف است که شرکت بتواند فرایندها، ارتباطات و فعالیتهای خود را بدون ضرر به محیط زیست به انجام برساند. برخی شرکتهای تجاری ایرانی ازجمله شرکتهای فعال در بورس اوراق بهادار تهران، به ایجاد سیستم مدیریت زیست محیطی اقدام کرده و اگرچه در این راستا هزینه های واقعی به شرکت تحمیل می شود، لیکن در مقابل هزینه ها، منافع و ارزش افزوده ای را به دنبال خواهد داشت. موضوع حسابداری فعالیتهای زیست محیطی در

قالب یک فعالیت مستقل قابل ارزیابی است و از یک طرف بنابه دلیل پیروی از یک الگوی بهبود مستمر در فرایند اجرای ممیزی زیست محیطی، بازخورد لازم سیستم اطلاعاتی حسابداری، تکمیل کننده ممیزی مزبور بوده، امکان ارزیابی عملکرد مدیران را در راستای بهبود مستمر عملی می سازد. ازطرف دیگر، گزارشگری مالی برون سازمانی، درخصوص عملکرد زیست محیطی، می تواند هزینه و منفعت برنامه های زیست محیطی و اهداف مدیریت را برای استفاده کنندگان خارجی فراهم سازد و اگرچه برخی از منافع ناشی از تحمل هزینه های زیست محیطی صرفاً کیفی است و قابل اندازه گیری عینی نیست، لیکن با افشای مناسب در گزارشگری مالی می توان دیدگاه مثبتی در میان سهامداران و بازار سرمایه ایجاد کرد و به تبع آن ازطریق افزایش (PRICE/EARNING PERSHARE)P/E و نهایتاً افزایش ارزش روز سهام، موجب افزایش ثروت سهامداران گردید.

باتوجه به مشکل عدم وجود اطلاعات حسابداری با صحت و دقت بیشتر در شرکتهایی که در کنار فعالیت اصلی خود، فعالیتهای زیست محیطی را هم مدیریت می کنند، ضرورت وجود یک سیستم هزینه یابی مناسب احساس می شود.

درحال حاضر نگرش تازه ای نسبت به آثار زیست محیطی ناشی از فعالیت صنعتی موسسات انتفاعی بروز کرده است که این موضوع نگاه موسسات انتفاعی را از طراحی محصول و فرایندها تا خدمات پس از فروش دچار تغییرات عمده ای کرده است. این درحالی است که ارزش واقعی منابع طبیعی ازجمله هوا، زمین، آب و غیرو که برای تولید محصولات مختلف صرف می شود، در بهای تمام شده محصولات تولیدی به درستی منعکس نمی شود و صنایع سبز علی رغم تحمل هزینه های محیطی داخلی نسبت به صنایع غیرسبز مشابه، محصولاتی با کاربرد یکسان تولید می کنند. از این رو مدیریت نه تنها درخصوص کارآیی و اثربخشی فعالیت موسسه تحت سرپرستی خود مسئول است بلکه در مقابل هر آنچه که در قبال فعالیت انتفاعی، درمورد مشکلات محیطی بروز می کند، نیز مسئول است. یک واحد انتفاعی درکنار مسئولیتهای اقتصادی ناچار است مسئولیت محیطی و یا اجتماعی را نیز بپذیرد.

حسابداری زیست محیطی

حسابداری محیط زیست کاربردهای متفاوتی دارد که ازجمله می توان حسابداری درآمد ملی، حسابداری مالی و یا حسابداری مدیریت را نام برد، درحالی که حسابداری درآمد ملی از دیدگاه یک مقیاس اقتصاد ملی به منابع و مصارف طبیعی نگاه می کند لیکن حسابداری مالی از نگاه استفاده کنندگان گزارشهای مالی به جهت تصمیم گیری و ارائه مسئولیتهای عمومی موضوع را بررسی می کند و بالاخره حسابداری مدیریت به عنوان یک سیستم اطلاعاتی با هدف پشتیبانی تصمیمات مدیریتی به موضوع نگاه می کند.

به جهت حساسیت موضوع زیست محیطی چه به عنوان یک الزام برون سازمانی و یا درون سازمانی، حسابداری زیست محیطی با قصد هزینه یابی فعالیتهای زیست محیطی پیوند می یابد و موضوع هزینه به جهت واقعی بودن آن و تاثیری که برعملکرد اقتصادی بنگاه انتفاعی می گذارد بسیار حائزاهمیت است. آثار هزینه های زیست محیطی در فعالیت اقتصادی زمانی قابل توجیه خواهدبود که نکات مثبتی در عملکرد آتی بنگاه انتفاعی به همراه داشته باشد.

هزینه یابی زیست محیطی

حسابداری مدیریت به عنوان یک سیستم پشتیبانی تصمیم در برخورد با هزینه های واقعی متحمله توسط بنگاه تجاری به ناچار هزینه های زیست محیطی را از سایر هزینه ها تفکیک کرده و با نگاهی متفاوت به ارائه اطلاعات مالی در این خصوص می پردازد. مدیریت بر هزینه از یک سو با عوامل خارجی و از سوی دیگر با عوامل داخلی بنگاه اقتصادی درگیر است. اگر عامل خارجی را رضایتمندی مشتری تلقی کرده، آنگاه کاهش هزینه ازطریق شناسایی عوامل آن با هدف حذف فعالیتهای بدون ارزش افزوده مواجه است و طیف آن عوامل از طراحی محصول تا خدمات پس از فروش را شامل می گردد. درحالی که عامل خارجی، رضایتمندی زیست محیطی باشد، آنگاه کاهش هزینه از طریق شناسایی عوامل آن با هدف حذف فعالیتهای بدون ارزش اقتصادی مشکل

خواهدشد. به عبارتی هزینه های زیست محیطی گاهی فاقد ارزش افزوده قابل تقویم بوده و بنگاه اقتصادی بنابه این محدودیت تمایلی به حذف فعالیتهای مخرب زیست محیطی ندارد،لیکن کنترل و کاهش هزینه این گونه فعالیتها را برنامه ریزی می کند و این به آن معنا است که مدیریت بر هزینه زیست محیطی با هدف رضایت محیطی عملی است و برای انجام آن ناگزیر به تفکیک هزینه و انتخاب شاخصهای مناسب است. گزارشگری زیست محیطی

از آنجایی که حسابداری زیست محیطی گزارشگری زیست محیطی را نیز دربردارد و عملکرد زیست محیطی از دید استفاده کنندگان گزارشهای مالی حائزاهمیت است، لیکن اهداف گزارشگری عملکرد اقتصادی با اهداف گزارشگری زیست محیطی کاملاً انطباق نداشته، لذا به جهت محدودیت موجود در علائق استفاده کنندگان، نیاز به الزامات گزارشگری ویژه احساس می گردد.

از آن جهت که بنگاههای انتفاعی مخارجی را تحت موضوع زیست محیطی متحمل می شوند، لذا ارائه یک تصویر از عملکرد زیست محیطی که حاوی منافع حاصل از تحمل هزینه های مزبور باشد، باتوجه به ساختار موجود حسابداری، دشوار است، به این جهت بسیاری ازبنگاههای انتفاعی هزینه فعالیتهای زیست محیطی را بدون مقابله با منافع آن، تنها به عنوان اقلام هزینه ای منظور کرده و در گزارشگری مالی به گونه ای موثر آنها را افشاء نمی کنند.

افشای هزینه های زیست محیطی در راستای حفظ ثروت سهامداران موجبات افزایش ارزش بنگاه انتفاعی را فراهم می سازد. و اگرچه منافع اینگونه هزینه ها قابل تقویم به ریال نیست، ولی درعین حال ایجاد تمایز در بنگاه انتفاعی به عنوان یک صنعت سبز را موجب می گردد و علی رغم وجود مزیتها در حفظ بازار رقابتی در میان صنایع مشابه غیرسبز، از طریق ایجاد محبوبیت اجتماعی، آثار مفید و موثری بر قیمت سهام اینگونه بنگاهها در بازار بورس اوراق بهادار خواهد داشت، لذا گزارشگری زیست محیطی با نگاه دقیق تری باید موردتوجه مدیران واحدهای اقتصادی باشد، به ویژه واحدهایی که در زمینه زیست محیطی متحمل مخارج زیادی می گردند. * منبع : تدبیر

منابع: ۱ - KEVIN A.KITZMAN, “ENVIRONMENTAL COST ACCOUNTING FOR IMPROVED ENVIRONMENTAL DECISION MAKING”, POLLUTION ENGINEERING, DECEMBER ۲۰۰۱, ۲۰-۲۹.

۲ - A.J. RICHARDSON, M.WELKER, “SOCIAL DISCLOSURE, FINANCIAL DISCLOSURE AND COST OF EQUITY CAPITAL”, ACCOUNTING ORGANIZATIONS AND SOCIETY, ۲۶(۲۰۰۱), ۵۹۷-۶۱۶.

۳ - S.B.HUGNES ET AL. “CORPORATE ENVIRONMENTAL DISCLOSURES: ARE THEY USEFUL IN DETERMINING ENVIRONMENTAL PERFORMANCE ?”, JOURNAL OF ACCOUNTING AND PUBLIC POLICY, ۲۰(۲۰۰۱), ۲۱۷-۲۴۰.

۴ - ENVIRONMENTAL PROTECTION AGENCY, “AN INTRODUCTION TO ENVIRONMENTAL ACCOUNTING AS A BUSINESS MANAGEMENT TOOL”, OFFICE OF POLLUTION PREVENTION AND TOXICS, JUNE ۱۹۹۵.

مدیریت بر مبنای فعالیت نشانه‌گیری به سمت علت ها

مدیریت بر مبنای فعالیت نشانه‌گیری به سمت علت ها

رکن اصلی مدیریت بر مبنای فعالیت، حسابداری فعالیت(activity accounting) است

activity accounting

احمد گودرزی

چکیده:

بهبود مستمر عملیات، فرایند دست‌یابی به محصولات بهتر و قیمت تمام شده ارزانتر در عملیات تولید و فروش است و به عنوان یک هدف راهبردی(استراتژیک) مقوله هایی از کنترل جامع کیفی ، افزایش کارایی ، ازدیاد اثر بخشی، ارتقای بهره وری ،کاهش هزینه و حذف اقلام معیوب (ضایعات) از فرایند تولید را شامل می شود. صاحب نظران امروزه عقیده دارند که تولید تابعی از فعالیت و فعالیت تابعی از مصرف منابع است و این منابع محدود و کمیاب هستند. بنابراین کنترل فعالیت و ترکیب بهینه عوامل تولید از مبانی بهبود عملیات به شمار می روند.تصمیم گیری برای بهبود عملیات، نیازمند اطلاعات در حوزه حسابداری مدیریت است و سیستم هزینه یابی، انعطاف مناسبی را بر حسب نیاز مدیران و مقتضیات محیط می‌طلبد. در رویکرد مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) هزینه یابی مبتنی بر تولید گروهی محصولات است نه تاکید بر تولید واحد محصول. پس مدیریت بر مبنای فعالیت، مستلزم کاربرد سیستم کنترل جامع کیفی در محیطی مبتنی بر شناخت و کنترل فعالیت است.

مقدمه

اگر چه عبارت «این دنیای کوچکی است»مدت مدیدی است که به کار برده می‌شود، ولی این عبارت به طور خلاصه در محیط تجاری امروز تبلور می یابد. امروزه بازار، واقعاً یک بازار جهانی است. شرکتها و مؤسساتی که در یک شهر یا یک کشور مشخص فعالیت می کنند، همان گونه که احتمالاً ـ رقبایی در شهر یا کشور محل فعالیت خود دارند با رقبایی درسایر کشورها نیز روبرو هستند. رقابت شدید جهانی شرکتها را ناچار می سازد که به خاطر دست‌یابی به کیفیت بالای محصول با هزینه پایین بیش از گذشته تلاش کنند.

رقابت جهانی یکی از عوامل عمده مؤثر بر واحدهای اقتصادی ظرف سی سال گذشته بوده است. به طور مثال در سال ۱۹۶۰تقریباً تمامی خودروها و تلویزیون‌هایی که در آمریکا توسط مردم خریداری می شد ساخت آمریکا بود. سازندگان این محصولات نیازی نداشتند که نگران رقابت با تولیدکنندگان این گونه محصولات در کشورهای دیگر باشند. اما امروزه اکثر تلویزیون‌ها و بسیاری از خودروهای خریداری شده در این کشور از خارج وارد می شود.در بسیاری از موارد قطعات این محصولات در کشورهای بسیار گوناگونی ساخته می شود. با کاهش حقوق و عوارض گمرکی و سودهای بازرگانی، واحدهای انتفاعی ناگزیرند تمامی تولیدکنندگان محصولات مشابه در سطح جهان را به عنوان رقیب و کلیه خریداران در کشورهای مختلف را به عنوان مشتری نگاه می کنند.

مشتریان انتظارات مختلفی از حالات و کیفیت قابل اعتماد به محصول دارند.آنها بهای تمام شده ، زمان و چگونگی تحویل محصول یا خدمتشان را در نظر می گیرند.برای راضی نگه داشتن مشتریان و رقابت با سایر تولیدکنندگان باید به صورت همزمان روی سه بعد کیفیت ، هزینه و زمان رقابت کرد.این سه عنصر یک مثلث استراتژیک را تشکیل می دهند.

کیفیت،تجربه کلی یک مشتری با یک محصول است که خصوصیات فیزیکی و امکانات آن محصول و قابلیت اعتماد به کارایی امکانات آن را در بر می گیرد.کیفیت همچنین شامل خدمات دهی این امکانات مانند خدمات پس از فروش و سطح کارایی خدمات انجام شده به وسیله یک سازمان است.

بهای تمام شده یا هزینه،شامل منابع مصرف شده به وسیله تولیدکنندگان و سازمانهای حمایت کننده آنها مانندعرضه کنندگان و فروشندگان است.بهای تمام شده محصول شامل کل حلقه ارزش یعنی کل تشکیلات از عرضه کننده تا خدمات دهی بعد از فروش

و مصرف کنندگان یا کسانی که برای مشتریان ارزش افزوده به وجود می‌آورند است. با این تعبیر بهای تمام شده مشتریان شامل بهای تمام شده حمایت کننده و مصرف کننده محصول است که معمولا بهای تمام شده مالکیت نامیده می شود.

زمان،یعنی مدتی که طول می کشد تا شرکت پس از اعلام نیاز، محصول را در دسترس مشتری قرار دهد یامدتی که شرکت قادر است محصولاتش را با امکانات جدید یا تکنولوژی نوآوری شده با سرعت توسعه دهدوآن را در سریعترین وقت به بازار عرضه کند.همچنین زمان شامل صرف وقت جهت کامل کردن حلقه فعالیتها از شروع تا پایان تولید می شود.

امروزه اگر مدیران واحدهای انتفاعی بخواهند محصولاتی را تولید کنند که در بازار های جهانی با محصولات مشابه قابل رقابت باشد و مشتریان را به خود جذب کند، می بایستی نسبت به فعالیتهایی که در ساخت محصولات نقش دارند و از هزینه انجام این‌گونه فعالیتها بموقع آگاه شوند. این آگاهی از طریق شناسایی فعالیتها و تخصیص هزینه ها و فعالیتها به دست می آید.

سیستم مدیریت بر مبنای فعالیت از این باور سرچشمه می گیرد که محصولات فعالیتها را مصرف می کنند و فعالیتها منابع را. پس مدیریت بر مبنای فعالیت عبارت است از یک روش سیستماتیک بررسی ،برنامه ریزی کنترل و بهبود و هزینه های سرمایه ای که بر اصل هزینه های مصرفی فعالیتها تمرکز دارد.سیستم‌های ABM برخلاف سیستم‌های سنتی هزینه که بر کارکنان متمرکز هستند، بر کار تکیه دارند. رکن اصلی مدیریت بر مبنای فعالیت، حسابداری فعالیت(activity accounting) است.

حسابداری فعالیت همانگونه که از اسم آن برمی آید سیستمی است که فعالیتها، هزینه ها و ویژگیهای فعالیتها و درآمدهای هر واحد ، هر مرکز هزینه یا گروهی از کارکنان را در یک سازمان معین و گزارش می کند. به عبارت دیگرحسابداری فعالیت به شناسایی مجموعه ای از تکنیک‌های طراحی شده در حسابداری مدیریت می پردازد که تاکید شان بر فعالیتهاست.این تکنیکها عمدتا شامل سیستم تولید بهنگام ، هزینه یابی بر مبنای فعالیت ،هزینه یابی هدف و هزینه یابی کایزن است که به شرح آنها پرداخته می شود.

تولید بهنگام

روش تولید بهنگام (just in time) که علامت اختصاری آن JIT است، از ۳۰سال قبل در ژاپن ابداع شد. فلسفه این روش بر تمرکز فعالیتها و کوششها ی مدیریت در جهت روان ساختن جریان فعالیتها و حذف ضایعات در هر محدوده ممکن از سازمان تاکید دارد و بر سه نظریه اساسی به شرح زیر مبتنی است:

۱- کلیه فعالیتهایی که منجر به افزایش در ارزش تولیدات و خدمات نمی شود باید حذف شود. مانند زمان بازرسی زمان جابه‌جایی، زمان طی شده در زنجیره تولید ارسال صورت حساب و ...

۲- انجام صحیح امور و پرهیز از هر گونه دو باره کاری و ضایعات.

۳- بهبود مستمر: کوشش مستمر جهت رضایت هر چه بیشتر مشتریان از نظر قیمت، کیفیت خدمات و ... .

در این سیستم، روش تولیدراروش کششی می‌نامند یعنی تولید براساس کشش صورت می گیرد.

در این سیستم زمان انتظار برای سفارش مواد در هر مرحله از تولید از بین می رود، زیرا مقدار کالایی که مراحل تولید برای تکمیل نیاز دارند از قبل بر اساس سفارش مشتری مشخص شده است و هر مرحله از زمان و مقدار کالای مورد نیاز مرحله بعد اطلاع می یابد و همان مقدار کالا را به مرحله بعد می‌فرستد.ولی از آنجا که مقدار کالای مورد نیاز هر مرحله در زمان و با مشخصات معین می بایستی فرستاده شود ،باید کالا خصوصیات لازم را داشته باشد. بنابراین هزینه های کنترل کیفیت افزایش می یابد. علاوه بر این ، این سیستم نیازمند کارگران چند تخصصی است. بدین معنی که این سیستم نوعی روش سفارش کار است و با سفارشهای مختلف کار می کند. سفارشها نیز وابسته به مشتریان است و مشتریان می توانند سفارشهای متنوعی از قبیل تولید ماشین ،ساختمان ،لوازم پزشکی و غیره باشند .پس کارگران نیازمند تبحر در ساخت هر یک از آنها هستند.

هزینه یابی بر مبنای فعالیت

استفاده از اطلاعات هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC=ACTIVITY BASE COSTING) به منظور بهبود عملیات و حذف هزینه‌های بدون ارزش افزوده را مدیریت بر مبنای فعالیت می‌نامند.

هزینه های بدون ارزش افزوده هزینه هایی هستند که:

۱- غیر لازم و غیر ضروری هستند.

۲-لازم ولی بدون کارایی هستند.

در طراحی سیستم ABC دو مرحله زیر از اهمیت زیادی برخوردار است:

۱- تجزیه و تحلیلهای مربوط به ارزش فرایند: در این مرحله کلیه فعالیتها شناسایی و بر اساس با ارزش یا بی ارزش بودن طبقه‌بندی می شوند.

۲- شناسایی مراکز فعالیت را می توان به عنوان بخشی از کل فرایند تولید تعریف کرد که مدیریت در ارتباط با هزینه های آن نیاز به گزارشهای مستقل دارد. بیشترین دقت و صحت در هزینه یابی می تواند از طریق شناسایی گروه اصلی فعالیتهای زیر به‌دست آید:

* فعالیتهای مربوط به هریک از واحدهای تولید : این فعالیتها هر بار که یک واحد محصول تولید می شود، صورت می گیرد.

* فعالیتهای مربوط به گروهی از محصولات این فعالیتها شامل مواردی از قبیل در خواست مواد اولیه، سفارش خرید تنظیم و آماده سازی تجهیزات، ارسال محصولات به مشتریان و دریافت مواد اولیه است.

* فعالیتهای مربوط به محصولات خاص: این فعالیتها مر بوط به تولیدات خاص یک شرکت است و بر حسب نیاز به انجام آنها در جهت حمایت از عملیات تولید محصولات متفاوت صورت می گیرد.

* فعالیتهای مربوط به تسهیلات: این فعالیتها به کل فرایند تولید مر بوط می شود و به گروه یا دسته ای خاص از محصولات ارتباطی ندارد. مثل هزینه مدیریت کارخانه، بیمه مالیات اموال و هزینه های رفاهی کارکنان.

برخی از عواملی که اجرای سیستمABC را ضروری می سازد به شرح زیر است:

۱- مدیران اجرایی اعتقادی به بهای تمام شده محاسبه شده توسط حسابداری ندارند.

۲- مدیران اجرایی پیشنهاد می کنند که تولید برخی محصولات ظاهرا سودآور متوقف شود.

۳- رقبای تجاری برخی از محصولات ظاهرا سودآور را تولید و عرضه نمی کنند.

۴- توجیه نتایج حاصل از شرکت در مناقصه‌ها مشکل است.

هزینه یابی هدف

ریشه های ظهور و بروز هزینه یابی بر مبنای هدف (TARGET COSTING) را می توان در سالهای پس از جنگ جهانی دوم،جستجو کرد. زمانی که به دلیل کمبود شدید مواد اولیه ،تولید کنندگان و کارخانه‌های آمریکایی تلاش سازمان یافته‌ای را انجام می دادند تا بتوانند محصولاتی را با قیمت پایین را عرضه کنند.این تلاشها بعدها مهندسی ارزش نام گرفت.

ژاپنی ها،در دهه ۱۹۶۰میلادی به استفاده از این مفاهیم پرداختندو آن را توسعه دادند. به این ترتیب بود که هزینه یابی بر مبنای هدف به وجود آمد.هزینه یابی هدف،یک برنامه ریزی بلند مدت،برای مدیریت سودآوری واحد تجاری است که درآن ،مشتری و قیمت تعیین کننده و محوری می باشند. هزینه یابی بر مبنای هدف یک نوآوری در سیستمهای حسابداری مدیریت ژاپنی است و بر اساس درک عمومی حاصل شده است. هدف ژاپنی‌ها از ارائه این مدل انتخاب طرح و ساخت محصولات کاملا اقتصادی بود. (تولید محصولاتی با حداقل هزینه و حداکثر کشش) البته به نظر می رسد اصطلاح هزینه یابی هدف تا حدودی از لحاظ معنی لغوی نارسا باشد، زیرا این مفهوم در واقع یک روش هزینه یابی به مفهومی که عنوان می شود نیست، بلکه بیشتر به عنوان یک فن برنامه

ریزی به کار می آید. بر این اساس هزینه یابی هدف یک فن برنامه ریزی است که اهمیت راهبردی برای واحدهای اقتصادی دارد و هدف آن کاهش بهای تمام شده محصول در طول هزینه یابی چرخه عمر است.

تعیین هزینه هدف در سه مرحله به اجرا در می آید:

مرحله اول: شناسایی نیازهای مشتری که می بایست با عرضه محصول ارضاء شود و همچنین طراحی محصول بر اساس آن نیازها.نقطه شروع قیمت گذاری هدف و هزینه یابی هدف ،نیازهای مشتری است؛ یعنی کسی که مصرف کننده نهایی کالاهای تولیدی است و حق انتخاب دارد.

درک و فهم اینکه مشتری چه می‌خواهد، از اهمیت زیادی برخوردار است.برای او دانستن مشخصات محصول اهمیت چندانی ندارد و قضاوت وی در خصوص محصول ،بر اساس کارکردهای آن صورت می گیرد.مهمتر اینکه مشتری بر اساس ارزش محصول، تمایل به پرداخت قیمت معینی خواهد داشت.

مرحله دوم: محاسبه هزینه هدف که معمولا به صورت زیر محاسبه می شود:

سود عملیاتی هدف – قیمت فروش هدف = هزینه هدف

مرحله سوم: استفاده از ابزار مهندسی ارزش و بهبود مستمر به منظور کاهش شکاف هزینه و رسیده به هزینه هدف .

هزینه هدف رقمی آرمانی است که هنوز به واقعیت نپیوسته است. با این پیش فرض ،پس از محاسبه این مبلغ، واحد مالی با هماهنگی سایر بخشها از جمله واحد تولید، فنی و مهندسی و ...هزینه محصول را برآورد می کند. معمولا مبلغ برآوردی بزرگتر از هزینه هدفی است که در مرحله دوم محاسبه شده است. اختلاف بین هزینه های برآوردی و هزینه هدف را اصطلاحا شکاف هزینه گویند.وظیفه ابزارهای مهندسی ارزش و محیط بهبود مستمر ، کاهش شکاف هزینه و نهایتا محو این شکاف است.

هزینه یابی کایزن

علاوه بر هزینه یابی هدف ، کایزن (KAIZEN) نیز توسط سازمانهای ژاپنی به عنوان مکانیسم کاهش و اداره هزینه ها استفاده شده است. کایزن در واژه ژاپنی عبارت است از بهبود فرایند مبالغ تفاضلی به جای نوآوریهای عظیم.تفاوت اصلی بین هزینه یابی هدف و کایزن آن است که هزینه‌یابی هدف در مرحله طراحی به کار برده می شود، درحالی‌که هزینه یابی کایزن در مرحله تولید به کار برده می شود.

در هزینه یابی هدف، بحث اصلی طراحی تولید و کاهش هزینه های آن است. ولی در هزینه یابی کایزن بحث در فرایند تولید است. به طور کلی می توان گفت کلیه سازمانها هدفهایی را تعقیب می کنند و مدیران آنها باید در جهت دست‌یابی به این هدفها کوشش کنند.مدیران هر سازمانی در راستای کوششهای خود به خاطر تحقق هدفهای تدوین شده برای آن سازمان وظایف تصمیم گیری برنامه ریزی و هدایت و کنترل عملیات را انجام می دهند. انجام این وظایف توسط مدیران نیاز به اطلاعات دارد انتقال اطلاعات صحیح، بموقع، کارآ و مؤثر به مدیران آنها را در نیل به این اهداف کمک می کند. در این راستا استفاده از مدیریت بر مبنای فعالیت موجب :

۱- اندازه گیری هزینه منابع موردمصرف اجرای واحد انتفاعی یا سازمان

۲- تشخیص و حذف هزینه فعالیتهای بدون ارزش افزوده

۳- تعیین کارایی و اثر بخشی تمامی فعالیتهای سازمان

۴- تشخیص و ارزیابی فعالیتهای جدیدی که می تواندعملکرد آتی سازمان را بهبود بخشد، می شود.

در نهایت می‌توان گفت برای موفقیت در اقتصاد جهانی واحدهای انتفاعی باید بیش از گذشته نسبت به تقاضای مشتریان نگران باشند و با کارایی بیشتر فعالیت کنند. واحدهای انتفاعی معمولا از طریق فراهم کردن محصولات و خدمات بهتر وبه قیمت کمتر می

توانند با تولیدکنندگان دیگر رقابت کنند.ارائه محصولات بهتر به مشتریان مستلزم بذل توجه بیشتر به نیازهای مشتریان یا اتخاذ رویکرد مشتری مداری است. تولید با هزینه کمتر نیز مستلزم این است که واحدهای انتفاعی با کارایی بیشتر کار کنند.

در محیط متغیر پرریسک و پر رقابت امروز مهمترین پیام این است که با راهکارها، ساختارها، رفتارها و ابزار متعلق به دیروز نمی توان نسبت به موفقیت در آینده، پیروز شدن بر رقیب و رضایت مشتری امیدوار بود. در چنین شرایطی که رقابت بسیار بی رحم است، سازمانی موفق است که بتواند با استفاده از مدیریت کارآ و مؤثر و با استفاده از الگو برداری از بهترینها(benchmarking) از رقبا پیشی بگیرد.

در این راستا مدیریت بر مبنای فعالیت (ABM) الگوهایی را معرفی می کند تا مدل بهبود در جهت کاهش هزینه و حذف ضایعات با پشتیبانی اطلاعات تفصیلی و تجزیه و تحلیل شده حسابداری مدیریت، از نظر شناسایی و تفکیک و طبقه بندی فعالیتهای واجد و فاقد ارزش افزوده با کارایی عمل کند.

بهبود مستمر عملیات با رویکرد مدیریت کل نگر همسویی ندارد. زیرا مدیریت کل نگر به نتایج حاصله از عملکرد سیستم توجه دارد. (نتیجه گراست) ولی نگرش جدید برای بهبود مستمر عملیات به فرایند توجه دارد و معتقد است کل مرکب از اجزای همبسته ای است که فعالیتهایی را در فرایند تولید منعکس می سازد و این فعالیتها از دیدگاه مدیریت کیفی جامع محرکهای هزینه (cost drivers) هستند و باید به صورت تجریدی در فرایند تحت کنترل کیفی جامع قرار گیرند تا فعالیتهای هزینه افزا حذف شوند و هدف یعنی بهبود، تحقق یابد.

بنابراین در نگرش جدید هزینه معلول است و فعالیت علت به وجود آمدن هزینه است و باید برای بهبود عملیات علت را تحت کنترل و چاره جویی قرار داد تا معلول، (هزینه های اضافی)به خودی خود کنترل و حذف شود.از این رو امروزه برای دستیابی به بهبود مستمر عملیات توجه دانش مدیریت معطوف به مدیریت بر مبنای فعالیت در چارچوب سیستم است. البته ساختن یک مدل ABMنیازمند یک رویکردیا دیدگاه ساختاری و اختصاص دادن یک تیم برای حصول نتایج ،طبق یک برنامه زمان‌بندی شده منطقی است.

منابع

۱- ثقفی، علی،مدیریت استراتژیک و ایده‌های نوین حسابداری مدیریت، حسابرس۶ (مجموعه مقالات) انتشارات سازمان حسابرسی بهار ۱۳۷۵

۲- عالی ور، عزیز، حسابداری صنعتی، انتشارات سازمان حسابرسی چاپ سوم خرداد ۱۳۸۳

۳- شباهنگ، رضا، حسابداری مدیریت ، انتشارات سازمان حسابرسی بهمن ۱۳۸۱

۴- رهنمای رودپشتی ،فریدون ، جزوه درسی حسابداری مدیریت دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات ۱۳۸۴

۵- فضل زاده ،علیرضا، رضایی غلامرضا ، هزینه یابی هدف و برنامه ریزی ،فصلنامه حسابدار شماره۱۴۸

۶- خوش طینت ،محسن ،جامعی ، اشرف، هزینه یابی هدف ،فصلنامه حسابرس، شماره ۱۶سال ۱۳۸۱

۷- بلوریان تهرانی، محمد، رقیب و رقابت در بازار ، مجله کارآفرین، شماره۷ تیرماه ۱۳۸۰

۸- شباهنگ ،رضا، هو من،احمد، نقش اطلاعات حسابداری مدیریت در بهبود مستمر، مجله اقتصاد و مدیریت ۱۳۸۰

۹- DRURY, COLIN , MANAGEMENT & COST ACCOUNTING ,۲۰۰۴

۱۰- HILTON, RONALD , MANAGERIL ACCOUNTING ,۲۰۰۵

۱۱- Kaplan , rubert & others, management accounting , prantice Hall,۱۹۹۷

۱۲- اعتمادی ،حسین،عاملهای مؤثر بر لزوم استفاده از روش هزینه یابی برمبنای هدف، مجله علوم اجتماعی و انسانی ،

شماره۴۳تابستان۱۳۸۴

۱۳ـ انصاریان،مهدی،استراتژی و حسابداری مدیریت، فصلنامه حسابرس،شماره ۲۰،تابستان۱۳۸۲

حسابداری و فرآیند سیاسی

... political accountancy امیر شاهزیدی

چکیده:
فرضیه‌هایی در مورد تاثیر فرآیندهای سیاسی بر روش‌های حسابداری مطرح شده است. این فرضیه‌ها عمدتا مبتنی‌بر نظریه‌های اقتصادی است. طبق نظریه‌های اقتصادی فرآیند سیاسی، هر کس به منافع خود می‌اندیشد و لذا سیاستمداران نیز در پی حداکثر کردن مطلوبیت خود هستند. طبق این فرضیه، فرآیند سیاسی رقابت برای انتقال ثروت است، وضع مالیات و مقررات موجب می‌شود ثروت از طریق خدمات دولتی (بزرگ‌راه، آموزش، بوستان‌ها و ...) یارانه‌ها، تعرفه‌های حمایتی و ایجاد انحصارات (موانع ورود به فعالیت و حرفه) از گروهی به گروه‌های دیگر منتقل شود. حضور در این میدان رقابت مستلزم تحمل هزینه‌های اطلاعات، رایزنی و ائتلاف است. افراد باید هزینه‌های ائتلاف را از طریق ایجاد تشکل‌ها متحمل شوند تا بتوانند از چگونگی تاثیر اقدامات آتی دولت (برای مثال، قوانین پیشنهادی) بر آنها مطلع شوند. حجم این هزینه‌ها و توزیع آن بین گروه‌های مختلف تعیین‌کننده پیامد فرآیند سیاسی است.

مقدمه:نظریه‌های فرآیند سیاسی، فرضیه‌هایی را در مورد استفاده از ارقام حسابداری در فرآیند سیاسی مطرح می‌کنند. برای نمونه، یک فرضیه این است که سیاستمداران از ارقام بالای سود به عنوان «شواهد» انحصار استفاده می‌کنند. این سود زیاد ممکن است ناشی از عوامل متعددی به این شرح باشد:۱–سود پایین در دوره قبل که به عنوان نشانه و مبنای مقایسه استفاده شده است.۲–تغییر در روش‌های حسابداری.۳–نوسان‌های نرخ ارزهای خارجی.۴–سود نگهداری موجودی کالا ناشی از تورم.۵–انحصار.از آنجایی که یافتن دلیل واقعی سود زیاد، هزینه دارد و منافع حاصل از این رسیدگی کم است، بسیاری از رای‌دهندگان به طور منطقی ترجیح می‌دهند که دنبال آن نروند. سیاستمداران و دیوان‌سالاران که در جست‌وجوی رفاه خود هستند پاسخ‌هایی برای دلایل «بحران» سود زیاد ارائه می‌کنند و ضمن بهره‌برداری از این موضوع، شانس انتخاب مجدد خود را افزایش می‌دهند.ارقام حسابداری همچنین برای تدوین رهنمودهای ارشادی قیمت‌گذاری برای کنترل تورم به کار می‌روند.ارقام حسابداری در صنایع تحت نظارت (خدمات عمومی مثل آب، برق، تلفن، بانکداری و ...) برای تعیین قیمت و نیز مقدار و نوع خدمات ارائه‌شده به کار می‌روند. در نهایت، خط مشی مالیاتی می‌تواند متاثر از استانداردهای حسابداری مالی (مثلا حسابداری اجاره‌ها) باشد. چنانچه شرکت خاصی در فرآیند سیاسی به طور بالقوه مشمول انتقال ثروت باشد، این فرضیه مطرح است که مدیران، آن روش‌های حسابداری را به کار خواهند برد که این انتقال را کاهش دهند. به خصوص، مدیران شرکت‌هایی که برای یک «بحران» مورد سرزنش قرار می‌گیرند، در مقایسه با مدیران شرکت‌هایی که ارقام سود توسط قانونگذاران را در نظر می‌گیرند.در این نوشتار نخست ماهیت فرآیند سیاسی و نقش اطلاعات در این فرآیند تشریح شده است، سپس آثار آن به حسابداری به تفصیل ارائه می‌شود. برمبنای تجزیه و تحلیل اقتصادی، فرآیند سیاسی و تاثیر آن بر حسابداری، انگیزه‌های مدیران شرکت‌های بزرگ در انتخاب روش‌های حسابداری کاهنده سود، بحث و متعاقب آن ارزیابی تحلیلی این تجزیه و تحلیل ارائه شده است. سپس فرضیه‌هایی راجع به تاثیر تغییر روش‌های حسابداری ناشی از فرآیند سیاسی بر قیمت سهام مورد بحث قرار گرفته و در نهایت با ارائه یک خلاصه، نتیجه‌گیری شده است.

ماهیت فرآیند سیاسیفرآیند سیاسی روشی برای رفع قصور (عدم کفایت) سازوکار بازار (یعنی عدم «افشای» کافی شرکت‌ها) است.دیدگاه دیگر بر مبنای این فرض است که افراد در فرآیند سیاسی، همانند افراد در بازار در جهت منافع خودشان عمل می‌کنند. طبق این نظریه، فرآیند سیاسی، رقابت بین افراد برای انتقال ثروت است. شواهدی در خصوص این نظریه بدیل نیز وجود دارد.نظریه‌های اقتصادی فرآیند سیاسی برانگیزه‌های افراد برای ائتلاف در تشکل‌ها به منظور رایزنی برای انتقال ثروت توجه دارد. برای تشریح رایزنی گروه‌ها نمونه‌هایی ارائه می‌شود: در آمریکا صنف گاوداران برای تعیین سهمیه گوشت گاو وارداتی با کنگره رایزنی کرد تا احتمالا ـ رقابت را کاهش و ثروت خود را به هزینه مصرف‌کنندگان گوشت گاو افزایش دهند. راه‌آهن اولین حمایت‌کننده از قانون تجارت بین ایالت‌ها بود که رقابت را بین راه‌آهن‌ها کاهش و ثروت را به هزینه مصرف‌کنندگان به مدیران و سهامداران آنها منتقل می‌کرد. اتحادیه‌های کارگری برای قوانین حداقل دستمزد، رایزنی می‌کنند. این قوانین رقابت را کاهش و ثروت اعضای اتحادیه را به هزینه مصرف‌کنندگان و افرادی افزایش می‌دهد که دستمزد تعادلی آنها کمتر از حداقل دستمزد (برای مثال جوانان و کم‌تجربه‌ها) است.طبق نظریه‌های اقتصادی، مجموعه قوانین و مقررات موجود نتیجه تعادل دو نوع نیروی متضاد است، آنهایی که منافعی را دریافت می‌کنند و کسانی که این منافع را فراهم می‌کنند. در حالت تعادل، دریافت‌کنندگان منافع، هزینه‌هایی متحمل می‌شوند که هزینه نهایی آن درست برابر با منافع نهایی مورد انتظار آنها است و کسانی که این انتقال ثروت را فراهم می‌کنند هزینه‌هایی متحمل می‌شوند که هزینه نهایی آن درست برابر با کاهش نهایی مورد انتظار در انتقال ثروت است. فرضیه‌های مربوط به عوامل موثر بر این تعادل در بخش بعد بحث شده است.

عوامل تاثیرگذار بر موفقیت در فرآیند سیاسیهزینه‌های اطلاعات داونز (۱۹۵۷) اشاره می‌کند که احتمال بسیار کمی ۱۷ وجود دارد که رای فرد بر نتیجه یک انتخاب تاثیر بگذارد.مزایای مورد انتظار کسب اطلاعات بستگی به احتمال تاثیر اقدام رای‌دهنده (یعنی رای‌دهی) بر نتیجه، دارد. ارزش مورد انتظار رای یک نفر ناچیز است و با این وضع، افراد انگیزه کمی برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط دارند. در هر زمان، تعداد زیادی لایحه در کنگره و دولت‌های محلی و ایالتی وجود دارد و هزینه‌های مربوط به کسب اطلاعات و تعیین تاثیر این لوایح بر ثروت فرد، هنگفت است. برای کاهش هزینه اطلاعات، این خدمات وجود دارد که نمایندگان رای‌دهندگان پیگیر موضوع است. اما در بسیاری از شرایط هزینه‌های اطلاعات احتمالا ـ بسیار بیشتر از منافع حاصل از آن می‌باشد.هزینه‌های اطلاعات تبیین‌کننده وجود گروه‌های ذینفع در فرآیند سیاسی است. در جمع‌آوری اطلاعات نیز صرفه‌جویی ناشی از مقیاس (اقتصاد مقیاس) وجود دارد. کلوپ سییرا اطلاعات مربوط به تاثیر اقدامات سیاسی بر نواحی بیابانی و پارک‌های محلی و موضع سیاستمداران راجع به مسائل مربوط به اعضا را جمع‌آوری می‌کند. برای اتحادیه‌های کارگری نیز، هزینه نهایی ارائه اطلاعات به اعضا، در خصوص سوابق رای‌دهی نمایندگان سیاسی پایین است.

منافع متباین و متکثرصرفه‌جویی ناشی از مقیاس در تولید و کسب اطلاعات بیان می‌کند که تشکیل گروه‌های بزرگ در فرآیند سیاسی، باعث موفقیت می‌شود. به هر حال عواملی وجود دارد که اندازه گروه‌های ذی‌نفع را محدود می‌کند. یکی از این عوامل تباین، تفاوت و تنوع علایق و منافع اعضای گروه است. اگر منافع افراد گروه متفاوت باشد، اقدام گروه در جهت منافع اعضای خاصی نخواهد بود. علایق اعضای اتحادیه‌های کارگری در مورد موضوعات اشتغال به جز تفاوت در ارشدیت، همگن است. بنابراین، منافع مورد انتظار هر فرد از ایفای نقش موثر اتحادیه در فرآیند سیاسی در مورد مسائلی نسبتا زیاد است که بر اشتغال اعضا تاثیر دارد.انجمن حسابداران آمریکا (AAA) یا انجمن اقتصاددانان آمریکا (AEA) بیانگر یک گروه غیرهمگن دانشگاهیان، دیوان سالاران دولتی، مدیران شرکت‌ها و امثالهم است و ارزش مورد انتظار هر فرد از اقدامات سیاسی، کم است. در نتیجه این دو انجمن در فرآیند سیاسی در مقایسه با اتحادیه‌ها اغلب رایزنی نمی‌کنند.هزینه‌های سازمان این هزینه نیز اندازه گروه‌های ذی‌نفع در فرآیند سیاسی را محدود می‌کند. گروه‌های ذی‌نفع، نه تنها هزینه‌های اطلاعات را برای ارزیابی تاثیر مسائل خاص تحمل می‌کنند، بلکه

برای بیان علایق و خواسته‌های خود و حمایت موثر از سیاستمدارانی باید سازمان‌دهی شوند که در جهت خواسته‌ها و علایق آنها عمل خواهند کرد، گروه باید رای‌های خود را بسیج و برای حمایت از مبارزات سیاستمداران و نیز جلوگیری از مفتخواران (کسانی که همان علایق را دارند و بنابراین از هر اقدامی سود خواهند برد، اما در هزینه انجام این اقدامات سهیم نمی‌شوند) منابع جمع‌آوری کند. اتحادیه‌ها برای دریافت حق عضویت و کمک از اعضای خود و ممانعت از مفت‌خوری از طریق قوانینی چون واحدهای بسته نسبت به مثلا کلوپ سییرا به نحو بهتری سازماندهی شده‌اند.با توجه به هزینه‌های سازمان، احتمالا محدودیتی برای صرفه‌جویی ناشی از مقیاس وجود دارد. اولا، هنگامی که اندازه گروه‌های ذی‌نفع افزایش یابد که در جست‌وجوی انتقال ثروت هستند. تعداد افرادی کاهش می‌یابد که ثروت را برای انتقال عرضه می‌کنند. این امر انگیزه گروه‌های مشمول مالیات را برای مخالفت با انتقال ثروت افزایش می‌دهد. در بعضی نقاط، کسانی که مالیات بر آنها وضع می‌شود، برای مخالفت با اقدامات سیاسی سازماندهی می‌شوند. ثانیا، هنگامی که اندازه گروهی افزایش یابد که در جست‌وجوی انتقال ثروت است، انگیزه بیشتری برای اعضای گروه وجود دارد که مفت‌خوری کنند و از این طریق هزینه‌های نظارت بر گروه به منظور کاهش مفت‌خوری، افزایش می‌یابد.تجزیه و تحلیل پیش‌گفته بیانگر وجود اندازه بهینه برای گروه‌های ذی‌نفع است که مطمئنا کوچک‌تر از اکثریت ساده رای‌دهندگان در سطح ایالتی و ملی است. این امر، همراه با فقدان انگیزه برای کسب اطلاعات در سطح فردی، دلالت بر این دارد که خط مشی‌هایی احتمالا موفق است که مبالغ کمی ثروت را از یک اکثریت رای‌دهنده منتقل می‌کند.عوامل فوق بر موفقیت نسبی علایق مختلف در رقابت برای توزیع مجدد ثروت تاثیر می‌گذارد. این تحلیل بیان نمی‌کند که توانایی هر یک از گروه‌ها برای انتقال ثروت به اعضای خود نامحدود است. همانگونه که ذکر شد، موفقیت موجب مخالفت می‌شود. به علاوه میزان ثروت موجود برای انتقال محدود است و این باعث رقابت بین گروه‌های ذی‌نفع می‌شود. نتیجه تعادل و توانایی گروه‌ها برای کسب یا مخالفت با انتقال ثروت طی زمان متفاوت است، برای مثال پلتزمن (۱۹۷۶) استدلال می‌کند که مقررات در زمان رکود تمایل بیشتری به «حمایت از تولیدکننده» دارد و در زمان رونق به «حمایت از مصرف‌کننده» متمایل است.سیاستمداران و دیوان‌سالاران، همانند هر فرد دیگری، انگیزه‌هایی برای انتقال ثروت از طریق فرآیند سیاسی دارند. آنها صرفا کارگزاران بین گروه‌های ذی‌نفع رقیب نیستند، بلکه خود نیز گروه ذی‌نفع هستند. سیاستمداران، دیوان‌سالاران دولتی و تمام طرف‌های سیاسی انگیزه دارند که منابع تحت کنترل دولت را افزایش دهند، زیرا این افزایش در جهت افزایش توانایی آنها است. هزینه اطلاعات در فرآیند سیاسی فرصتی را برای سیاستمداران و دیوان‌سالاران فراهم می‌کند تا قوانین و مقرراتی وضع کنند که کنترل منابع را به دولت و ثروت را به خودشان منتقل کند. برای نمونه، منطق قوانین بورس اوراق‌بهادار آمریکا این است که افشای ضعیف به سقوط بازار سهام در ۱۹۲۹ کمک کرد. بر مبنای شواهد، این منطق مورد سوال است. ولی چرا این قوانین وجود دارد و چرا قانون اوراق‌بهادار تصویب شد؟یک فرضیه این است که سقوط بزرگ برای سیاستمداران فرصتی برای انتقال منابع به خودشان فراهم کرد. افراد رای دهنده آثار سقوط بزرگ و رکود را احساس می‌کردند.آنها جلوگیری از سقوط‌ها و رکودهای آتی را می‌خواستند و تقاضای اقدامی برای دستیابی به این هدف را داشتند.به هرحال، درک دلایل سقوط و رکود بازار سهام برای افراد هزینه دارد و افراد انگیزه کمی برای تحمل این هزینه‌ها دارند. طبق این نظریه، سقوط بازار سهام فرصتی را برای سیاستمداران فراهم کرد تا با اعلام آمادگی برای پیشگیری از سقوط‌های آتی بازار سهام، آرایی را کسب و همزمان منابع را تحت‌کنترل خود درآورند. قوانین بورس منابع را تحت کنترل سیاستمداران قرارداد و آنها وانمود کردند که مساله حل شده است. این قوانین سیاستمداران را قادر ساخت گروه‌های ذی‌نفع مختلفی (برای مثال حقوقدانان و حسابداران) را به خود جلب کنند. توجه داشته باشید که این تفسیر از قوانین بورس همچنین برای قوانین نفت و گاز، قوانین دارویی فدرال، قوانین امنیت معادن و قوانین هوانوردی فدرال نیز کاربرد دارد.رقابت بین گروه‌های ذی‌نفع منجر به اقدامات کنگره برای پیشگیری از سقوط‌ها و رکودهای آتی می‌شود و برای مثال، اگر انقباض پولی دلیل واقعی رکود باشد، سیاست عرضه

پول بهتری را تصویب می‌کند. اما این روش کمی غیرمحتمل به نظر می‌رسد. گروهی که ثروت آنها از طریق قوانین بورس منتقل می‌شود خیلی زیاد هستند (یعنی پرداخت‌کنندگان مالیات که مالیات آتی و قیمت محصولات برای آنها افزایش خواهد یافت) و بنابراین سازماندهی آنها مشکل است.متوسط سرانه ثروت منتقل شده کم است، بنابراین در حالی که هزینه‌های کسب اطلاع هنگفت است، منافع آن کم است.توانایی سیاستمداران و دیوان‌سالاران برای کسب مزایا از بحران‌هایی چون سقوط بزرگ بورس آمریکا بستگی به تعداد گروه‌های ذی‌نفع خاصی دارد که با قوانین مخالفت کنند. همانطوری که اشاره شد، برای رای‌دهندگان پراکنده بسیار پرهزینه است که هزینه قوانین را می‌پردازند که در ائتلاف‌های سیاسی موثر سازماندهی شوند. طبق نظریه اقتصادی فرآیند سیاسی، هیچ کس گول نمی‌خورد. رای‌دهندگان انتظار دارند که بیشتر قوانین مصوب، وضع آنها را بهبود بخشد. انتظارات رای‌دهندگان منطقی است (یعنی به طور متوسط تحقق می‌یابد.هزینه‌های کسب اطلاع و رایزنی بیشتر از منافع مورد انتظار (برای مثال حذف انتقالات ثروت)می‌شود. علاوه‌بر این، طرفی که قانون یا برنامه‌ای پیشنهاد داده، می‌تواند هزینه‌های مخالفت با آن را از طریق توجیهات هوشیارانه یا نظریه‌های منافع عمومی مثلا چگونگی تاثیر اجرای طرح‌ها با بهبود رفاه افراد، افزایش دهد. این نظریه‌ها یا توجیهات باید توسط مخالفان پاسخ داده (و رد) شود و در نتیجه هزینه‌های آنها افزایش می‌یابد.مقایسه فرآیندهای سیاسی و بازار اطلاعات در فرآیندهای سیاسی و بازار نقش مهمی را بازی می‌کند. اینکه در کدامیک اطلاعات بیشتر کسب و به کار برده می‌شود یک سوال تجربی است. به هرحال، تجزیه و تحلیل‌های دوانز (۱۹۵۷) و استیگلر (۱۹۷۱) پلتزمن (۱۹۷۶)، آلچین (۱۹۷۵) بیانگر این است که در فرآیندهای سیاسی نسبت به بازار، انگیزه کمتری برای تولید، کسب و به کارگیری اطلاعات وجود دارد، زیرا در فرآیندهای سیاسی افراد توانایی کمتری برای احاطه بر منابع اطلاعات دارند.در بازار، سرمایه‌گذاران افرادی که مالک بخش کوچکی از شرکت می‌باشند، انگیزه کمتری برای کسب اطلاعات در مورد شرکت دارند. آنها می‌توانند به هزینه دیگران مفت‌خوری کنند. اما سایر افراد نظیر کارگزاران یا کارآفرینان در تولید اطلاعات تخصص دارند. با متمرکز کردن مالکیت یا با استفاده از اختیار خرید سهام، این متخصصان می‌توانند سود حاصل از تولید اطلاعات را در اختیار گیرند. برای مثال، اگر اطلاعات آنها بیانگر این موضوع باشد که اوراق بهادار شرکتی باید کمتر قیمت‌گذاری شود، این افراد می‌توانند از طریق فروش استقراضی اوراق بهادار یا خرید اختیار فروش، منافع اطلاعات را در اختیار گیرند.

کاهش هزینه‌های سیاسی، افزایش قیمت سهامدر مورد نقش شرکت‌ها و حسابداری در فرآیند سیاسی نیز باید احتیاط مشابهی صورت گیرد. فرضیه اندازه شرکت آزمون شده توسط زیمرمن مبتنی بر این فرض است که شرکت‌های بزرگ‌تر نسبت به شرکت‌های کوچک‌تر از حساسیت سیاسی بیشتری برخودارند.چندین ضعف در این فرض وجود دارد، اولا شرکت‌های بزرگ‌تر در حالی که هدف اصلی می‌باشند، ولی همچنین مدعی قدرتمندی نیز در فرآیند سیاسی می‌باشند. شرکت‌های بزرگ انتقال ثروت هنگفتی را نیز در قالب تضمین وام، وضع تعرفه بر واردات و حمایت از تولیدات داخلی و... دریافت می‌کنند. بنابراین سود حسابداری به جای اندازه شرکت معیار بهتری برای انتقال مثبت/ منفی ثروت می‌باشد. اگرچه سود و اندازه شرکت همبستگی بالایی دارند، ولی اندازه شرکت نمی‌تواند بین شرکت‌های دریافت‌کننده و فراهم‌کننده انتقال ثروت تفاوت قائل شود. علامت انتقال ثروت (مثبت یا منفی) می‌تواند برانگیزه مدیران در انتخاب روش‌های حسابداری کاهنده سود تاثیرگذارد. اندازه شرکت به دلیل آنکه شرکت‌های یک صنعت معمولا اندازه مشابهی دارند، نماینده‌ای برای صنعت نیز می‌باشند. بنابراین عضویت در صنعت یک عامل است که با اندازه شرکت ممکن است اشتباه گرفته شود. یافته‌های آماری در مورد ارتباط بین اندازه شرکت و انتخاب روش‌های حسابداری ممکن است به این دلیل باشد که اندازه شرکت بیانگر عضویت شرکت در یک صنعت است.نتایج زیمرمن (۱۹۸۳) همچنین بیان می‌کند که اندازه شرکت به عنوان معیاری برای حساسیت سیاسی طی زمان تغییر می‌کند. پلتزمن (۱۹۷۶) استدلال می‌کند که مقررات دولتی طی چرخه‌های تجاری تغییر می‌کند. مقررات در دوره رکود به تولیدکنندگان و در دوره رونق به

مصرف‌کنندگان توجه دارد.بنابراین اندازه شرکت احتمالا معیار ثابتی از هزینه‌های سیاسی نیست. مسائل فوق به احتیاط در تفسیر آزمون‌های تجربی فرضیه اندازه شرکت اشاره دارد. متغیرهای کلی نیز اندازه شرکت به این دلیل استفاده شده است که نظریه به قدر کافی توسعه نیافته است که فرضیه‌ها یا متغیرهای جانشین مشخص‌تر و پیراسته‌تر ارائه شود. متغیرهای جایگزین بسیار کلی اطلاعاتی را فراهم می‌کند که اجازه نظریه‌های غنی‌تر را فراهم می‌کند و به نوبه خود منجر به جانشین‌های پیراسته‌تر می‌شود.

اثر تغییر روش‌های حسابداری بر قیمت سهامهمان‌گونه که هزینه‌های قرارداد فرصتی را برای تغییرات بدون اثر مالیاتی در روش‌های حسابداری به منظور تاثیر بر قیمت سهام فراهم می‌کند، فرآیندهای سیاسی نیز می تواند نتیجه مشابهی داشته باشد که مستلزم هزینه‌های قرارداد و اطلاعات می‌باشد. تغییر روش‌های حسابداری بر هزینه‌های سیاسی و فرآیند سیاسی انتقال ثروت تاثیر می‌گذارد. چه پیش‌بینی قابل آزمونی می‌توان از اثر تغییرات روش‌های حسابداری بر قیمت سهام انجام داد؟ تجزیه و تحلیل اثر تغییرات ناشی از فرآیند سیاسی بر قیمت به این امر بستگی دارد که تغییرات اختیاری یا اجباری است.

تغییرات اختیاریطرح آزمون‌های قوی اثرات تغییرات اختیاری حسابداری بر قیمت سهام بسیار مشکل است که ناشی از فرآیند سیاسی است. تغییرات حسابداری نتیجه سایر تغییراتی است که بر ارزش شرکت اثر می‌گذارد و تفکیک اثر تغییرات مختلف بر قیمت سهام مشکل است. همچنین، تغییرات اختیاری مورد انتظار بازار خواهد بود و بازار احتمال تغییرات بیشتری را برای شرکت‌هایی قائل خواهد شد که از این تغییرات منتفع می‌شوند.اگر مدیری یک روش حسابداری را به منظور کاهش سود گزارش شده و هزینه‌های سیاسی تغییر دهد، این به دلیل تغییر هزینه‌های سیاسی است. برای مثال، شرکت یا صنعت به عنوان یک مجموع سودآورتر شده و توجه قانون‌گذاران را به خود جلب کرده است (مثل صنعت نفت در ۱۹۷۴ یا ۲۰۰۵) تاثیر نهایی تغییرات حسابداری به منظور انجام کاهش هزینه‌های سیاسی، افزایش قیمت سهام می‌باشد.به هر حال اگر تغییر ناشی از هزینه‌های سیاسی فزاینده صنعت باشد، مشکل است که بتوان اثرات مثبت تغییر را از اثرات منفی افزایش هزینه‌های صنعت جدا کرد.مثال پیش‌گفته همچنین مساله انتظارات را تشریح می‌کند. افزایش هزینه‌های سیاسی باعث می‌شود که بازار انتظار تغییر داشته باشد. هر چه افزایش بیشتر باشد، احتمال تغییر روش به منظور کاهش هزینه‌های سیاسی بیشتر خواهد شد.اثرات تغییر اجباری حسابداری ناشی از فرآیند سیاسی بر قیمت سهام بستگی به این دارد که آیا تغییر، مجموعه روش‌های موجود را محدود و یا توسعه می‌دهد.تحدید مجموعه روش‌های حسابداری که باعث حذف روش‌هایی می‌شود که سود و دارایی‌های بیشتری نسبت به روش‌های بدیل گزارش می‌کند، موجب افزایش قیمت سهام می‌شود. این به دلیل آن است که مجموعه روش‌های موجود بر توانایی مخالفان شرکت برای طرح این ادعا تاثیر می‌گذارد که سود کمتر گزارش شده است. اگر یک روش حسابداری حذف شود که نسبت به روش‌های بدیل سود کمتری گزارش می‌کند، این تحدید مانع مدیریت از کاهش هزینه‌های سیاسی از طریق اتخاذ روش حذف شده می‌گردد و بنابراین قیمت سهام را کاهش خواهد داد. واریانس سود نیز می‌تواند بر هزینه‌های سیاسی اثر گذارد. اگر دو روش وجود داشته که سطح سود یکسانی را به طور میانگین گزارش کند، اما یکی واریانس سود بیشتری ایجاد کند، مدیریت روشی را ترجیح خواهد داد که واریانس سود کمتری دارد. زیرا در فرآیند سیاسی سود بالا مورد توجه قرار می‌گیرد و زیان‌های عمده نادیده گرفته می‌شود. روش دارای واریانس سود بالاتر، به احتمال بیشتر ارقام سود بالایی را گزارش می‌کند. تحدیدی که روش‌های با واریانس سود بالا را حذف کند، باعث افزایش قیمت سهام و عکس آن باعث کاهش قیمت سهام خواهد شد. توسعه مجموعه روش‌ها از طریق فرایند سیاسی قیمت سهام را افزایش می‌دهد اگر روشی را اضافه کند که سطح یا واریانس سود را کاهش دهد، باعث کاهش قیمت سهام خواهد شد اگر سطح یا واریانس سود افزایش یابد.اثرات تغییرات اجباری ناشی از فرآیند سیاسی بر قیمت سهام تحت‌تاثیر هزینه روش‌های مختلف کاهش هزینه‌های سیاسی است. اگر وضع یک استاندارد مورد انتظار باشد، اعلام آن تاثیر چندانی بر قیمت سهام نخواهد داشت. این اثرات باعث ایجاد مشکل در انجام آزمون‌های قوی اثرات قیمت سهام می‌شود. استانداردها برای شرکت‌های

مختلف کاربرد دارنـد و احتمال اینکه اسـتاندارد اعلام شـده برای شـرکت‌های مختلف کاربرد مشابهی داشته باشـند، منجر به اعلام اثرات بزرگ‌تر قیمت سهام برای شـرکت‌هایی می‌گردد که هزینه‌های سیاسـی آنها تحت‌تاثیر استاندارد قرار خواهد گرفت. با توجه به مطالب فوق و این احتمال که بازار تغییر در استاندارد را بیشتر از تغییرات اختیاری پیش‌بینی می‌کند، طرح آزمون‌های قیمت سهام قوی برای تغییرات اجباری نسبت به تغییرات اختیاری ممکن‌تر است.

در این نوشـتار اثرات فرآینـد سیاسـی بر انتخـاب روش‌هـای حسابـداری توسط مـدیریت بررسـی شـد. دلیل اینکه فرآینـد سیاسـی بر روش‌های حسابـداری تاثیر می‌گـذارد این است که برای اطلاعات، رایزنی و ائتلاف هزینه فرض شـده است.فرآینـد سیاسـی، از دید اقتصاددانان رقابت برای انتقال ثروت است. به دلیل آنکه اطلاعات، رایزنی و ائتلاف برای تاثیرگـذاری بر فرآیند سیاسـی هزینه دارد بعضـی افراد تصـمیم می‌گیرنـد که نسبت به آن بی‌تفاوت باشـند و از نظارتی بهره ببرند که دیگران انجام می‌دهند (مفت‌خوری) از آنجـایی که حجم هزینه‌هـای نظـارت برای کـاهش فرصت‌طلبی مـدیریت و انتقـال ثروت در فرآینـد سیاسـی نسبت به فرآینـد بازار هنگفت می‌باشد، بنابراین در فرآیند سیاسـی نسبت به فرآیند بازار رفتارهای فرصت‌طلبانه نیز بیشتر می‌باشد.یک فرضیه این است که روش انتقـال ثروت سیاسـی از طریق حـل بحران‌هـای واقعی یـا مورد تصور توسـط مقامـات دولتی می‌باشـد. از ارقام حسابـداری در فرآینـد سیاسـی مثلا به عنوان شـناخت بحران‌های تصور شـده اسـتفاده می‌شود. این ارقام همچنین در مقرراتی نیز مورد اسـتفاده قرار می‌گیرد که برای حـل بحران‌هـا وضع می‌شود. برای مثال، افزایش عمـده در سود شـرکت‌های نفتی در دهه ۷۰ به عنوان شاهـدی از انحصار نفت ذکر شد و این سودها هدف مالیات بر سود بادآورده ۱۹۸۰ قرار گرفت.با توجه به این دیدگاه خاص از فرآیند سیاسی، مـدیران شـرکت‌هایی که حساسیت سیاسـی دارنـد، انتظار می‌رود روش‌های حسابـداری را انتخاب کنند که سود گزارش شده را به دوره‌هـای بعـد منتقل کنـد و تغییرپـذیری سودهای گزارش شـده را کاهش دهـد. مـدیران شـرکت‌های تحت نظارت هنگام انتخاب روش‌هـای حسابـداری، مقررات خاصـی را مورد توجه قرار می‌دهنـد که بر آنهـا تـاثیر دارد. هزینه‌های اطلاعات در فرآینـد سیاسـی موجب تغییراتی در روش‌هایی حسابداری می‌شود که بر قیمت سـهام تاثیر د ارد. تغییراتی که سود را افزایش می‌دهد، قیمت سهام را کـاهش خواهـد داد و برعکس تغییراتی که سود را کـاهش دهـد، قیمت سـهام را افزایش خواهـد داد.تغییر اختیـاری روش‌هـایی که باعث کاهش هزینه‌های سیاسـی می‌شود، قیمت سـهام را افزایش می‌دهد. به هر حال مشاهده این اثرات مشکل است، زیرا این اثرات بـا اثر تغییر در هزینه‌هـای سیاسـی یـا سـایر عواملی درهـم تنیـده شده‌انـد که موجب تغییر روش توسط مـدیریت می‌شود. مشاهـده اثر همچنین به دلیل این مشـکل است که بازار انتظار تغییر را دارد. اثرات تغییرات اجباری احتمالا قابل مشاهـده خواهد بود زیرا تغییرات اثر متفـاوتی بر هزینه‌هـای سیاسـی شـرکت‌ها دارد.شـرکت‌های تحـت نظـارت و شـرکت‌هایی کـه حساسـیت سیاسـی دارنـد، مسـاله نماینـدگی نیز دارنـد و از ارقـام حسابـداری برای کـاهش هزینه‌های نماینـدگی در قراردادهای بـدهی و طرح‌های پاداشـی مـدیریت اسـتفاده می‌کنند. اما با معرفی هزینه‌های اطلاعات در فرآیند سیاسی، ارقام حسابداری از طریق دیگری نیز بر جریان نقد آتی شرکت تاثیر می‌گذارند. مدیریت باید این عوامل را نیز در انتخاب روش‌های حسابداری در نظر گیرد. انگیزه‌های ایجاد شده از طریق فرآیند سیاسـی (کاهش سود) در تضاد مستقیم با انگیزه‌های ایجاد شده از طریق قراردادهای پاداش مدیریت (افزایش سود) با توجه به سطح سود گزارش شـده می‌باشـد. ولی این دو مجموعه انگیزه اشاره به کاهش واریانس سود گزارش شده دارند.مدیران باید بین هزینه‌ها و منـافع روش‌هـای حسابـداری توازن برقرار کننـد. روش‌هـایی که به دلایل سیاسـی یا مقرراتی بهینه است برای مقاصـد قراردادهای بـدهی یا پاداش مـدیریت ممکن است مطلوب نباشـد. اطلاعات کمی در مورد حجم نسبی هزینه‌های قرارداد و هزینه‌های مقررات و سیاسـی وجود دارد. بنابراین، عامل‌های تصـمیم‌گیری مدیریت و چگونگی آن بین شرکت‌های مختلف، متفاوت است و نمی‌توان از قبـل آن را تعییـن کرد.شواهـد تجربی نشـان می‌دهـد کـه انتخـاب روش‌هـای حسابـداری بـا متغیرهـایی تغییر می‌کنـد که احتمالاـ به هزینه‌هـای قرارداد و هزینه‌هـای سیاســی مرتبـط اسـت، تغییر می‌کنـد، بنـابراین می‌تـوان برای ایجـاد تـوازن در هزینه‌هـای سیاسـی و

هزینه‌های قرارداد پیش‌بینی‌هایی انجام داد. همان گونه که فرآیندهای سیاسی و قرارداد انگیزه‌های متضادی برای مدیریت در انتخاب روش‌های حسابداری ایجاد می کند، پیش‌بینی‌های متضادی نیز در مورد اثرات قیمت سهام تغییرات در روش‌های حسابداری ارائه می کند. تغییری که سود را افزایش می‌دهد، قیمت سهام را افزایش می‌دهد، به این دلیل که احتمال نقض فنی قرارداد وام را کاهش می‌دهد و همزمان قیمت سهام را به دلیل افزایش هزینه‌های سیاسی کاهش می‌دهد.

*منبع: پایگاه علمی مقالات مدیریت

مبانی نظری نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت

مبانی نظری نظام هزینه یابی بر مبنای فعالیت... ABC

روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت از روش های نوین هزینه یابی است

ریاحی – عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی

چکیده:

روش هزینه یابی بر مبنای فعالیت از روش های نوین هزینه یابی است که با ارائه اطلاعات بهای تمام شده دقیق از یک طرف و شناسایی فعالیت دارای ارزش از فعالیت فاقد ارزش در فرآیند مدیریت هزینه کارآمدی دارد . در این بخش مبانی نظری ABC به طور جمع تبیین می شود که شامل خصوصیات ، فرآیند ، مدل ها و دیگر مبانی مرتبط با آن است . با مطالعه این فصل قادر خواهید بود ، ضمن شناخت تعاریف ، چارچوب ، فرآیند این روش ، توانایی کار بست ABC را در عمل کسب نمائید . مقدمه تغییرات فناوری ، از ویژگیهای منحصر بفرد محیط تجاری پویا است ، علاوه برآن تغییرات شگرف در رقابت ، نیازهای مشتریان ، جهانی شدن تولید و فروش ، اهمیت یافتن کیفیت و تولید با ویژگی خاص و معرفی نگرش کنترل کیفیت جامع (TQM) ، تولید به موقع (JIT) ، تولید منعطف (FMS) ، و ... از دیگر ویژگیهای این عرصه است . پیامد تغییرات مذکور ، شکل گیری بازارهای بسیار رقابتی ، رشد ، پیچیدگی در فعالیت ها ، افزایش قابل توجه در هزینه های سرمایه (هزینه غیر مستقیم یا هزینه های سربار) ، فشار جهت کاهش هزینه ها و قیمت تمام شده ، تغییر در برداشت ناشی از حسابداری هزینه و تسلط و برتری حسابداری مدیریت بر حسابداری مالی بوده است و به تبع آن پارادیم جدید ی بنام ارزش آفرینی شکل گرفته است . بنگاه های اقتصادی ، ضرورت خلق ارزش را در الویت فعالیت خود قرار داده اند . با رشد و تغییرات سریع تکنولوژی ، خصوصاً از آغاز دهه هشتاد به بعد سازمانها با چالشها و تحولات زیادی مواجه شدند به طوری که این تغییرات روز به روز شدیدتر خواهد شد ، در این میان درک صحیح این تحولات و فراهم ساختن زمینه برای استفاده از این موقعیتها اهمیت زیادی دارد . در چنین شرایطی مدیران باید با داشتن یک بینش وسیع و اتخاد استراتژی های مناسب ، تدابیر و مقدمات مورد نیاز را جهت استفاده از این موقعیتها فراهم کنند . یکی از زمینه های برای استفاده از این موقعیتها برای شناخت تحولات آینده سازمانها و چگونگی عملکرد آنها در اختیار داشتن اطلاعات مربوط ، به موقع و قابل اعتماد است . برای دسترسی به این هدف نه تنها باید سازه های مؤثر بر تحولات آینده سازمانها ، شناسایی و استراتژی لازم برای تطبیق با آنها فراهم گردد . بلکه رویکرد نوین مبتنی بر خلق ارزش و کار بست تکنیک های مرتبط با تولید ، تدارک و ارائه اطلاعات مورد نظر مدیران برای تصمیم گیری در شرایط مذکور است از جمله مهم ترین این اطلاعات ، بهای تمام شده به عنوان یکی از مؤلفه های مهم ، مثلث بقاء است . تا بتوان هزینه ها را مدیریت نمود . هزینه یابی مبتنی بر فعالیت از ابزارهای کارآمد

مدیریت هزینه است می تواند جهت محاسبه و ارائه بهای تمام شده دقیق از یک طرف و کمک به شناسایی فعالیت های فاقد ارزش از طرف دیگر سودمند باشد . سازمانهای نوین جهانی در حال حاضر سه عامل مهم که بیش از عوامل دیگر بر وضعیت آینده سازمانها مؤثر است و با هم پیوند متقابل دارند ، عبارتند از :۱- ماهیت رقابت و تغییرات پویا در آن ۲- تغییرات فناوری اطلاعات (تکنولوژیکی) ۳- تغییرات در نیازهای مشتریان و ذینفعان

۱- ماهیت رقابت طی دهه های گذشته ماهیت رقابت در تمامی بخشهای خدماتی و تولیدی تغییرات زیادی کرده است . این مسئله سازمانها را ناگزیر می سازد که خدمات و محصولات خود را با کیفیتی بالا توأم با هزینه پایین در زمان حداقل تا کارایی و صرفه اقتصادی قابل قبول عرضه نمایند . دستیابی به این موضوع به نحوی که رضایت گیرندگان خدمت را تأمین کند ، یکی از دشواریها و مسائل پیش روی سازمانهای موجود است .

۲- تغییرات فناوری اطلاعات تغییرات فناوری ، اطلاعات اساسی ترین و سریعترین عرصه تغییر طی دو دهه گذشته بوده است . گسترش و رواج روز افزون شبکه های اطلاعا رسانی باعث دگرگونیهای عظیمی در فناوری اطلاعات گردیده است ، که بی تردید یکی از علل شدید رقابت و ترغیب سازمانها به طرف سازمانهای در سطح جهانی خواهد شد . این مسئله باعث تسهیل در اطلاع رسانی به ارتباط هر چه بیشتر سازمانها با یکدیگر خواهد شد . که بر روابط تجاری تأثیر داشته و به شکل گیر شیوه های عبارت و مبادله نظیر تجارت الکترونیک منتهی گردید . با این وضعیت ، اگر به ماهیت رقابت در آینده توجه شود ، ملاحظه می گردد که رقابت عمدتاً مبتنی برفرآیند خواهد بود نه محصول ، در آن صورت فن آوری اطلاعات برای بسیاری از مؤسسه ها نقش کلیدی خواهد داشت (Brinkers , B , ۲۰۰۰) علاوه بر این پیشرفتها ، فن آوری اطلاعات دارای این ظرفیت است که برخی از جنبه های مدیریت را در سازمانها به تدریج متحول سازد . این پیشرفتها به گونه های متعدد ، می تواند دیدگاهها را نسبت به اداره کردن سازمانها ، به ویژه وظایف و تخصصهای ضروری برای یک ساختار سازمانی اثر بخش دگرگون سازد .

۳- تغییرات در نیازهای مشتریان و ذینفعان تغییرات در نیاز مشتریان بر ساختار سازمانی شرکتها و نحوه فعالیت و کارکرد مدیریت آن تأثیر قابل ملاحظه ای داشته است که خود برآیند طبیعی تحولاتی است که بر اثر ماهیت رقابت و فن آوری اطلاعات پدید آمده است . به طوری که وظایف را از تولید گرا به مشتری گرا تغییر یافته است و سازمانها به سازمانهای تخت با سلسله مراتب سازمانی کمتر تغییر خواهند یافت . در این ساختار جدید مدیران میانی و کارکنان در مؤسسه های تخصصی که تأمین کننده خدمات پشتیبانی برای سازمانهای دیگر هستند ، مشغول به کار می شوند ، به مدیران سطح پایین و کارکنان صفی اختیارات بیشتری تفویض می شود ، ابعاد مسئولیت و اختیارات کارکنان برای تصمیم گیری هر روز دامنه بیشتری پیدا می کنند ، طوری که انجام بسیاری از کارهای تخصصی را کارگران و کارکنان سطوح پایین سازمانی بر عهده خواهند گرفت تا بتوانند ، نیازهای مشتریان را پاسخگو باشند ضمن آن ، نیازهای درون سازمان و همچنین مالکان تأمین گردد . امروزه سازمانها برای اینکه بتوانند به فعالیت خود ادامه دهند حداقل باید دارای دو خصوصیت عمده باشند که عبارتند از : ۱- طراحی و بکارگیری ساختار سازمانی مناسب به طوری که دارای بیشترین انعطاف و تغییر پذیری باشند . ۲- ایجاد بهبود مستمر و دائم در فعالیتهایی که برای ارائه خدمات به مشتریان انجام می شود . بدیهی است که تطبیق به ویژگیهای فوق و توجه به خصوصیات آینده گیرندگان خدمت در ابعاد مختلف ، یکی از اساسی ترین نیازهای سازمانها است ، طوری که درک آن و اتخاذ استراتژی مناسب در این زمینه می تواند عامل موفقیت و برتری باشد . برای رسیدن به این هدف باید سازه های مؤثر در این زمینه را شناسایی و طبقه بندی نمود . اسنیل و دین (snell & Dean , ۱۹۹۲) با شناسایی خصوصیات سازمانهایی که در سطح جهان به موفقیتهای چشمگیر دست یافته بودند به این نتیجه رسیدند ، که برای بقا در سطح جهان ، علاوه بر اتکا به سیستمهای نوین برنامه ریزی و کنترل کیفیت جامع باید به (روشهای فناوری اطلاعات پیشرفته) نیز دسترسی داشت . روش مزبور مناسب ترین فناوری اطلاعاتی که به سازمانها در جهت ارائه خدماتی که بالاترین

مشخصه آنها کیفیت بالا ـ و قابلیت انعطاف است ، کمک زیادی می کند . فناوری اطلاعاتی پیشرفته در بر گیرنده یک سیستم (یکپارچه کامپیوتری) است . « اسنیل و دین » معتقد بودند که استفاده از ترکیب این سیستمهای نوین باعث ایجاد یک فرآیند مداوم بهبود روش و اتوماسیون در سازمانها می گردد که نتیجه آن ارزش افزوده بیشتر فعالیتها ، ایجاد یکپارچگی در فرآیندهای عملیاتی ، کاهش ضایعات و ... است . علاوه بر لزوم بکارگیری سیستمهای فوق در سازمانهای پیشرفته ، توجه به سیستم اطلاعاتی و فراهم کردن اطلاعات مناسب در تصمیم گیریها نیز از ضروریات امروزی سازمانها است ، این سیستم به سیستم (حسابداری ارزش افزوده) معروف است . این سیستم مسئول تهیه اطلاعات عملیاتی و استراتژیک با توجه به سطوح تصمیم گیری در سازمان می باشد . این سیستم در مفهوم سنتی در بر گیرنده نقش سیستم حسابداری مدیریت (سیستم حمایت از تصمیم گیری) است و در نقش جدید آن مکمل سیستمهای پیشرفته کامپیوتری و سیستم کنترل کیفیت جامع است . بسیاری از صاحبنظران حسابداری مدیریت مانند « بروم ویچ و جانسون » (& ۱۹۹۴ Johnson ، Bromwich) به لزوم توجه به این دو دیدگاه به طور همزمان در فراهم کردن اطلاعات برای تصمیم گیری تأکید دارند . از آنجا که تمامی اطلاعات سازمانی دارای ارزش افزوده نیستند ، از روشها و تکنیکهای مختلفی برای جمع آوری ، بهینه سازی و بکارگیری اطلاعات از جمله اطلاعات مرتبط با بهای تمام شده در فرآیند مدیریت هزینه ، استفاده می شود این شرایط درک و لزوم بکارگیری از روشهای محاسبه ارزش افزوده را بالا می برد . در واقع این روشها با تهیه اطلاعات مناسب و به موقع باعث ایجاد یک فرآیند بهبود دائمی و رشد سازمانی می گردد . روشهای هزینه یابی پیشرفته شامل روشهای هزینه یابی بر مبنای فعالیت ، هزینه یابی کیفیت ، هزینه یابی هدف ، هزینه یابی استراتژیک و هزینه یابی کایزن می شود . اجزاء تشکیل دهنده این سیستم (کنترل جامع ، روشهای نوین برنامه ریزی و روشهای پیشرفته محاسبه ارزش افزوده) مجزا از یکدیگر نیستند . بلکه باید به یک تعهد و ارتباط متقابل بین آنها ، برای بهبود بخشیدن و افزایش اثر بخشی سازمانی توجه کرد . با ترکیب این سه عامل می توان به یک سیستم برتر در جهت ایجاد یک فرآیند بهبود واقعی در سازمان دست یافت . برای رسیدن به مزایای حاصل از بکارگیری این سیستم ها به عوامل تشکیل دهنده آنها باید توجه کرد .

سیستم های هزینه یابی سنتی و نارساییهای آن در اواخر دهه ۸۰ تعدادی از صاحبنظران حسابداری و مدیریت به مدیران سازمانها به خاطر استفاده و بکارگیری از سیستم های حسابداری سنتی ایرادات زیادی گرفتند . مشکل و انتقاد اصلی صاحبنظران این بود که هزینه هایی که توسط سیستم هزینه یابی سنتی ارائه می شود ، اطلاعات دقیقی را در مورد بهای تمام شده خدمات و محصولات در اختیار تصمیم گیرندگان قرار نمی دهد و حتی با ارائه اطلاعات غلط باعث گمراهی مدیران در تصمیم گیریها می گردد . برای بررسی و چگونگی عملکرد سیستم های هزینه یابی سنتی ، فاستر (۱۹۹۱ , Foster) تحقیقی را در بین مدیران مالی چندین سازمان بزرگ در آمریکا انجام داد . نتیجه این مطالعه نشان داد که سیستم های سنتی قادر به فراهم کردن اطلاعات مناسب برای تصمیم گیری مدیران نمی باشند . طبق نتایج حاصل از این تحقیق ،۵۱٪ از مدیران سازمانهای تحت بررسی ، معتقد بودند ، سیستم های سنتی اطلاعات کافی را برای هزینه یابی و قیمت گذاری محصولات فراهم نمی کند ، ۴۵٪ آنها عنوان کردند ، اطلاعات فراهم شده توسط اسن سیستمها ، اطلاعات دقیق و واقعی نیست و در تصمیم و در تصمیم گیریها مناسب نمی دانستند ۳۴٪ ذکر کرده بودند که سیستم های سنتی به دلیل عدم سنجش عملکرد کارکنان ، باعث ایجاد نارضایتی در بین آنها شده است ، ۲۷٪ از مدیران معتقد بودند که اطلاعات تهیه شده برای تجزیه و تحلیل رقابت کافی و مناسب نمی باشد و ۱۱٪ نیز معتقد بودند که این سیستم ها با استراتژی سازمانها تطابق ندارد . (۱۹۹۸ , Adler R) از دیدگاه کلی مهمترین دلایل نارسایی ، سیستم های سنتی به شرح زیر است :۱- عدم توانایی در ارائه اطلاعات بهای تمام شده خصوصاً در سازمانهایی که خدمات متنوع و گوناگونی را به مشتریان خود ارائه می کنند . از آنجا که سیستم های سنتی خصوصیات خاص هر خدمت را در تسهیم هزینه ها در نظر نمی گیرند ، باعث تخصیص غلط هزینه ها و عدم محاسبه دقیق قیمت تمام شده محصولات می گردد . ۲- عدم تفکیک حوزه هزینه های غیر مشابه

–در سیستم های سنتی برای جمع آوری هزینه های دستمزد و سربار از مراکز هزینه مشترک ، استفاده می شود . این مسئله باعث تخصیص غیر واقعی هزینه ها به خدمات ارائه شده می گردد . ۳- استفاده از مبنای مشترک و واحد برای تخصیص هزینه ها –این سیستم ها معمولاً از یک مبنای تسهیم ، برای تخصیص هزینه های گوناگون استفاده می کنند . از جمله این مبناها استفاده از ساعات کار مستقیم نیروی انسانی است . با توجه به اینکه در حال حاضر با پیچیدگی و تغییرات سریع تکنولوژی ، میزان دخالت نیروی انسانی در فرآیند کاری بسیار کم شده است ، بنابراین با استفاده از این مبنا تسهیم هزینه ها به طور واقعی انجام نمی شود . ۴- عدم تهیه اطلاعات دقیق در مورد بهای تمام شده و سایر اطلاعات مورد نیاز تصمیم گیری –سیستم های سنتی هزینه های موجود در سازمان را عمدتاً به دو گروه هزینه های « مستقیم » و هزینه های « دوره ای » تقسیم می کند ، و فقط هزینه های مستقیم را در محاسبه بهای تمام شده منظور می کند . اما در تصمیم گیریها نیاز به استفاده از هزینه های « مستقیم » و « هزینه های دوره ای » است . بنابراین با اتکاء به روش های سنتی امکان تجزیه و تحلیل بیشتر در مورد بهبود فعالیتها ، روشهای کاهش هزینه ها و ... را فراهم نمی کند . ۵- سیستم های سنتی ، مزایای به دست آمده از دگرگونی فرآیندها و بهبود در روشها را به عنوان صرفه جویی در نیروی کار به حساب می آورند . بنابراین بهبود عملکردها را در فرآیند های عملیاتی را نشان نمی دهند . ۶- سیستم های هزینه یابی سنتی ، اطلاعات واقعی را از فرآیند عملیات و هزینه ها نشان نمی دهند . این سیستم ها فقط هزینه هایی که به راحتی قابل شناسایی هستند را در محاسبه بهای تمام شده در نظر می گیرند و هزینه های غیر مستقیم نقشی در محاسبه بهای تمام شده ندارند . علاوه بر نارسایی سیستم های سنتی ، رشد رقابت و پیچیده شدن تکنولوژی نیاز به کارگیری و استفاده از روشهای جدید هزینه یابی را تشدید نموده است ، چون سازمانها برای قیمت گذاری محصولات و خدمات ، اتخاذ تصمیمات استراتژیک و ... نیاز به دسترسی به اطلاعات صحیح در مورد هزینه ها دارند . بدیهی است که سیستم های سنتی به دلیل ماهیت خود در این زمینه کارا نمی باشند .

تاریخچه سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت (ABC) با توجه به تغییرات شگرفی که در زمینه تکنولوژی و ارائه روشها و دیدگاههای جدید از اوایل دهه هشتاد ایجاد گردید ، سازمانها به این نتیجه رسیدند که برای ادامه حیات خویش و ارائه خدمات برتر به مشتریان باید شیوه ها و فرآیندهای خود را بهبود بخشند و برای بقا در بازار ضمن افزایش مستمر کیفیت ، هزینه ها را به نحو قابل قبولی پایین آورند ، البته رشد سریع تکنولوژی در ابعاد مختلف این امکان را تا حدی برای آنها فراهم می آورد ، اما علاوه بر این ، این سازمانها می بایست در روشهای حسابداری و مدیریتی خویش تجدید نظر کنند . چون اتکاء به روشها و تکنیکهای سنتی دیگر نمی توانست نیازهای امروزی آنان را بر آورده کند ، و این سازمانها ناگزیر شدند تا در سیستم های حسابداری و بهای تمام شده خویش بازنگری کنند . این نیاز مبرم از یک طرف و رشد و توسعه دیدگاههای جدید در زمینه حسابداری مدیریت از طرف دیگر ، باعث ایجاد تحول در ارائه روشهای نوین محاسبه بهای تمام شده گردید . تفکر ایجاد ارتباط بین هزینه ها و فعالیت ها در اواخر دهه ۱۹۶۰ و اوایل ۱۹۷۰ در آثار برخی از نویسندگان از جمله سالومنز (۱۹۶۸ , Solomons) ، و استاباس (۱۹۷۱ , Stubus) ارائه گردید . اما توجه به مراکز علمی و دانشگاهی درباره اهمیت و چگونگی عملکرد آن بر سازمانها بیشتر در دهه ۱۹۸۰ مطرح گردید (نمازی ، ۱۳۷۸) . این توجه عمدتاً بر اثر پیدایش سه سازه اصلی بود : سازه اول تغییراتی نوینی که در دنیا جهت معرفی تکنولوژی های مدرن ، سیستم های اطلاعاتی هوشمند و مکانیزم های عملیاتی جدید رخ داده بود . سازه دوم ، تغییرات فلسفه فکری مدیران سازمانهای بزرگ در دهه ۱۹۸۰ بود ، که علاوه بر سود آوری ، به عوامل دیگری از جمله رقابت در سطح جهانی ، افزایش رضایت مشتریان و کیفیت بالای خدمات ارائه شده تأکید داشتند . عامل سوم تلاش محافل دانشگاهی و نویسندگان حسابداری مدیریت بود ، که به طور وسیع و جدی به تشریح فضای جدید ایجاد شده ، نقش های گوناگون تکنولوژی و دیدگاه های جدید مدیران پرداختند . در این میان کوپر و کاپلان (Cooper & Kaplan) نسبت به دیگران تأثیر بسزایی در انعکاس نارساییهای سیستم حسابداری مدیریت داشتند . این نویسندگان معتقد بودند که استفاده از سیستم های سنتی نه تنها

پاسخگوی احتیاجات مدیران نیست ، بلکه استفاده از اطلاعات آنها سبب گمراهی و عدم تصمیم گیری صحیح می شود . این نارسائیها و افزایش رقابت جهانی ، که به امر دسترسی به اطلاعات سریع و به موقع اهمیت زیادی بخشیده است ، منجر به پیدایش شیوه جدیدی برای هزینه یابی موسوم به « هزینه یابی بر مبنای فعالیت » گردید . واژه هزینه یابی بر مبنای فعالیت ، که بعدها به سیستم ABC تکامل یافت ، اولین بار توسط کوپر و کاپلن (۱۹۸۸(، برای تخصیص هزینه فعالیت های محصولات به کار گرفته شد . این دو نویسنده همراه با جانسون (۱۹۸۸) و دیگران ، تأثیر بسزایی در انعکاس نارسایی های سیستم حسابداری مالی در ارائه اطلاعات دقیق در مورد هزینه ها و بهای تمام شده داشتند . (نمازی ، ۱۳۷۸) سیستم هزینه یابی بر مبنای فعالیت یکی از سیستم های نوین هزینه یابی است که می تواند به طور مجزا و یا همراه با سیستم های موجود هزینه یابی در جهت فراهم کردن اطلاعات مناسب در تصمیم گیریها استفاده شود . یکی از ویژگیهای مهم ABC که آن را از سیستم های سنتی متمایز می سازد ، توجه به پدیده های نوین عملیاتی و اثرات تکنولوژی حاکم بر وضعیت موجود است و تا حد ممکن با بکارگیری روشهای مناسب ، این اثرات را به طور کمی جذب خدمات ارائه شده می کند . سیستم ABC ، در مقایسه با سیستم های هزینه یابی سنتی به دلیل استفاده از مبنای تفاوت ، به راحتی قادر به محاسبه و سنجش تأثیر روشهای نوین در محاسبه بهای تمام شده خدمات می باشد . علاوه بر این سیستم ABC فلسفه نوین مدیران را به طول کمی در هزینه یابی محصول منظور می کند . فلسفه نوین مدیران ، جلب رضایت هر چه بیشتر مشتریان و رقابت با سایر سازمانها در سطح بین المللی است . بر خلاف روشهای سنتی هزینه یابی ، ABC در سیستم های خدماتی پیچیده و غیر معمول نیز کاربرد دارد اگر چه این روش ، از ابتدا در سازمانهای تولیدی مطرح و تکامل یافت . اما با مشخص شدن نتایج مثبت آن ، این سیستم در سازمان های خدماتی نظیر بانکها ، بیمارستانها ، رستورآنها مراکز R&D و تحقیقاتی نیز به کار گرفته شد و نتایج بسیار مناسب و مفیدی از اجرای آن حاصل گردید . در اینگونه موارد این سیستم دو نوع هزینه متغیر جدید را که عبارتند از : هزینه های مربوط به پیچیدگی و تنوع خدمات را در ساختار هزینه ها در نظر می گیرد . این ویژگیهای برتر باعث شده است ، هر روز بر استفاده کنندگان این سیستم و کاربردهای گوناگون آن افزوده شود . به طوری که سازمانهای امروزی خصوصاً سازمانهای در سطح جهانی دستیابی به این سیستم و استفاده از توانایی های آن را به عنوان یک مزیت برتر برای سازمان خود تلقی می کنند .

مفاهیم ABCABC چیست ؟ در این زیر بخش ، هزینه یابی بر مبنای فعالیت داخل ساختار سیستم حسابداری هزینه قرار می گیرد . آیا ABC معیار اندازه گیری ورودی است ؟ آیا ABC یک روش ارزیابی موجودی کالا است ؟ آیا ABC یک روش تجمع هزینه است ؟ آیا ABC یک فرض جریان هزینه است ؟ آیا ABC سنجش زمان بندی دسترسی به داده ها است یا هیچیک از اینها ؟

آیا ABC یک روش ارزیابی موجودی کالا- است ؟ هزینه یابی محصول بر مبنای فعالیت ممکنست به عنوان یک بدیل برای روشهای سنتی ارزیابی موجودی کالا یا به عنوان موقعیت جداگانه ای استفاده شود که بر اساس سیستم میکروکامپیوتر فقط برای به دست آوردن اطلاعات بیشتر و دقیق تر برای تصمیمات مدیریت طراحی شده است . اگر ABC جایگزین جذب کامل سنتی یا هزینه یابی متغیر شود ، می تواند به یک روش ارزیابی موجودی کالای شرکت تبدیل شود . سپس ، هزینه ها بر مبنای فعالیت در حسابها ی موجودی دائمی جریان می یابند . اما ، اگر ABC به عنوان یک مدل حمایتی برای تصمیم گیری مدیریتی استفاده شود ، یعنی جایی که هزینه یابی محصول بر مبنای فعالیت فقط یکبار در سال مشخص می شود ، ABC دیگر نمی تواند به عنوان یک روش ارزیابی موجودی کالای شرکت مورد استفاده قرار گیرد .

آیا ABC یک مدل حمایتی برای تصمیمات مربوط به مصرف منابع است ؟ از آن مهمتر ، ABC چه به عنوان یک جایگزین برای ارزیابی سنتی موجودی کالا و و چه به عنوان یک روش نوین دیگر اطلاعاتی را در مورد چگونگی و چرایی مصرف منابع ارائه می دهد . بنابراین طبق نظر حامیان ABC ، این فقط یک روش ارزیابی موجودی کالا یا یک روش هزینه یابی محصول جداگانه نیست

بلکه هزینه یابی بر مبنای فعالیت یک مدل مصرف منابع است که می تواند اطلاعات مفیدی را برای کمک به تصمیم گیری در مورد بهبود فرایند و محصول فراهم آورد . بخش دیگر این مجموعه ، این طرز تفکر تحت عنوان مدیریت بر مبنای فعالیت مورد بحث قرار خواهد گرفت .

آیا ABC یک روش تجمع هزینه است ؟ سئوال این است که ABC چگونه یا سیستم حسابداری هزینه کل تطبیق می یابد و به تجمیع هزینه مربوط می شود . خاطر نشان می گردد که دو روش تجمیع هزینه اصلی وجود دارد : یکی هزینه یابی سفارش کار و دیگری هزینه یابی فرایند . هزینه یابی بر مبنای فعالیت یک روش تجمیع هزینه نیست بنابراین جایگزین این روشها نمی شود اما ABC برای افزایش دقت هزینه های محصول که هم در هزینه های سفارش کار و هم در هزینه یابی فرایند مشخص شده اند ، مورد استفاده قرار می گیرد . مدل دو بعدی ABC در اغلب کتب و مقالات ابعاد هزینه یابی و فرایند را تأیید می نماید . اما از آنجایی که به نظر می رسد تغییرات در تولید محصول بیشتر ، وجود دارند یا تفاوتهای محیط هزینه یابی سفارش کار بیشتر از هزینه یابی فرایند است ، منطقی است که تصور شود که ABC در شرکتهایی که تعداد محصولات آنها بیشتر است در مقایسه با شرکتهایی که دارای فرایندهای متمرکز تر و مختص به تعداد کمی محصولات عمومی است ، فواید بالقوه بیشتری دارد .

آیا ABC با سیستمهای سنتی مشکل دارد ؟ زمانی که روشهای ارزیابی موجودی کالای سنتی برای تهیه اطلاعات به منظور تصمیم گیری مدیریت مورد استفاده قرار می گیرند ، دو مشکل اصلی به وجود می آید . یکی مربوط به انحرافات هزینه محصول یا سوبسیدهای جانبی است و دیگری به محدودیت انحصار هزینه یابی سنتی محصول مربوط می شود . در هزینه یابی سنتی ، حجم محصول فقط با اندازه های استفاده شده برای اختصاص دادن یا تسهیم هزینه های سربار به محصولات ارتباط دارد علیرغم اینکه بسیاری از محصولات نباید منابع غیر مستقیم (سربار) را در مقایسه با حجم محصولات تولید شده مصرف کنند . از آنجایی که بسیاری از نمونه های هزینه منابع غیر مستقیم به وسیله حجم غیر تولیدی مربوط به خصوصیات محصول نظیر اندازه و پیچیدگی ایجاد می گردد ، هزینه یابی سنتی ، هزینه های محصول را منحرف می کند . این بدان معناست که هزینه سربار بسیار زیادی به بعضی از محصولات اختصاص می یابد که از خدمات آن بهره نبرده اند . در حالیکه هزینه بسیار کمتری به سایر محصولات اختصاص می یابد . این انحرافات غالباً مربوط به سوبسیدهای جانبی هستند . عموماً ABC این مشکل را از طریق طبقه بندی کردن هزینه های سربار در دسته های هزینه ای مختلف که به آنها مخزن هزینه می گویند ، حل می کند . هزینه های ایجاد شده به وسیله یا ناشی از همان فعالیتی هستند که با هم در یک مخزن قرارداده شده اند و سپس به محصولاتی که به میزان معینی از حجم فعلیت استفاده می کنند ، تسهیم یا ردیابی می شوند .

آیا ABC هزینه های غیر تولیدی را مستثنی می سازد ؟ مشکل دوم سیستمهای هزینه یابی سنتی این است که ردیابی هزینه های اداری ، بازاریابی و توزیع محصول به موجودیهای کالا ـ معمولاً ـ یک روش قابل قبول مجاز برای گزارشهای خارجی نیست ، اما ، هزینه های طراحی مهندسی ، بازاریابی ، توزیع و خدمات مشتری کاملاً بخشی از هزینه های یک محصول در دستان مشتری است . از آن جایی که این هزینه های غیر تولیدی ممکن است از یک محصول به محصول دیگر و از یک مشتری به مشتری دیگر کاملاً متفاوت باشد ، ABC این هزینه ها را به محصولات و مشتریانی مربوط می سازد که از مخازن هزینه اضافی و فعالیت استفاده می کنند . بنابراین روش ABC دارای پتانسیل برای هزینه های دقیق تر محصول در تصمیمات مدیریتی مربوط به برنامه ریزی محصول ، طراحی و معرفی محصول ، تغییرات طراحی محصول ، قیمت گذاری محصول ، توزیع محصول ، خدمات محصول و وقفه در محصول می باشد . ABC همچنین فواید بالقوه ای برای بسیاری از صنایع خدماتی نظیر بانکها ، بیمه ، مراقبتهای بهداشتی و حمل و نقل دارد . برای اینکه توضیحات در این فصل ساده باشند ، تأکید ما بر هزینه های تولید خواهد بود اما خاطرنشان می سازیم که در روش ABC هزینه های غیر تولیدی نیز به محصولات و خدمات مرتبط می شوند . علل انحراف هزینه محصول دو علت اصلی برای

انحراف هزینه محصول در هزینه یابی سنتی وجود دارد . به عنوان مثال وقتی یک حجم محصول تنها ملاک نرخ سربار است که برای هر برای هر واحد محصول استفاده می شود ، اختلافات حجم محصول و تفاوتهای محصول را شامل می شود .
اختلافات حجم محصول انحرافات هزینه از تفاوتهای حجم محصول زمانی رخ دهد که یک شرکت یک یا چند محصول با حجم بالا (مثلاً تعداد نسبتاً زیادی از محصول) و یک یا چند محصول با حجم پایین (تعداد نسبتاً کمی از محصول) تولید می کند . عموماً به تولیدات با حجم کم سربار کمی تعلق می گیرد وقتی که یک حجم محصول تنها که بر اساس نرخ واحدی قرار دارد ، مورد استفاده قرار می گیرد و به محصولات با حجم زیاد ، سربار زیادی تعلق می گیرد . از نظر مفهومی تفکر این است که هر نوع محصول نیازمند مهندسی ، تدارکات ، بازرسی و سایر حمایت ها است صرفنظر از اینکه تعداد محصول چقدر باشد . بنابراین ، این هزینه های حمایتی نباید به نسبت تعداد محصول تغییر کنند ، اما در عوض باید به نسبت سایر عواملی که با حجم محصول غیر مرتبط هستند ، تغییر کنند . اگر هزینه این فعالیت های حمایتی بر اساس عاملی نظیر ساعات کار مستقیم به محصولات اختصاص یابند ، محصولات دارای حجم کم در تناسب با تقاضای آنها از این فعالیتها ، هزینه به خود اختصاص نمی دهند . اختلافات محصول انحرافات هزینه ناشی از اختلافات محصول زمانی رخ می دهد که تفاوتهایی در اندازه و پیچیدگی محصول وجود دارد . محصولات کوچک در مقایسه با محصولات بزرگتر ، حجم محصول کمتری را در رابطه با ورودی (مثل ساعات کار مستقیم) لازم دارند . بنابراین بهای تمام شده محصولات کوچک ، کمتر محاسبه می شود در حالیکه بهای تمام شده محصولات بزرگ بیشتر محاسبه می شود . پیچیدگی محصول عموماً به پیچیدگی طرح محصول مربوط می شود . محصولات با طراحی های پیچیده نیازمند کار مهندسی بیشتری ، مواد اولیه و حمایت بیشتری هستند (مثل خرید و جابجایی مواد) ، شاید در مقایسه با محصولات دارای پیچیدگی کمتر نیازمند تنظیمات طولانی تر و بازرسی بیشتری برای دستگاه ها و ماشین آلات می باشند . این نیازهای اضافی به فعالیت های حمایتی گوناگون عموماً باعث می شود که هزینه محصولات نسبتاً پیچیده کمتر ارزیابی شود و هزینه محصولات ساده تر بیشتر ارزیابی شود . مضافاً اینکه سربار محصولاتی که نیازمند تعداد نسبتاً بیشتری از قطعات منحصر به فرد و نسبتاً بیشتر ، یا محصولاتی که تنظیم دستگاه های آنها پیچیده یا طولانی است ، کمتر ارزیابی می شود در حالیکه سربار محصولاتی که نیازمند قطعات نسبتاً کمتری هستند ، قطعات عمومی ، و تنظیم دستگاه های آنها ساده تر و وقت کمتری لازم دارد ، بیشتر ارزیابی می شود .
*منبع: پایگاه علمی مقالات مدیریت

نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک در عرصه سازمان

مقدمه

طی سالهای گذشته، اهمیت راهبری شرکتی قوی بر مدیریت ریسک به طور فزایندهای تایید شده است. سازمانها برای شناسایی تمام ریسکهایی که در کسب وکارشان با آنها روبه رو می شوند، اعم از اجتماعی، اخلاقی، محیطی، مالی و عملیاتی، و به منظور تشریح چگونگی مدیریت آنها در یک سطح پذیرفتنی، به شدت در فشار هستند. در این اثنا، استفاده از چارچوبهای مدیریت ریسک در عرصه سازمان، با شناخت برتریهای آن نسبت به رویکردهای با نظارت پایین، گسترش یافته است. حسابرسی داخلی، هم در نقش ارائه کننده خدمات اطمینان خشی و هم خدمات مشاوره ای، به گونههای مختلف به مدیریت ریسک کمک می کند. در سال ۲۰۰۲ انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا و ایرلند، بیانیه ای در رابطه با نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک منتشر ساخت تا رهنمودی برای اعضایش در ارتباط با نقشهای مجاز و تضمینهای مورد نیاز برای حفظ استقلال و بیطرفی حسابرسی داخلی فراهم کرده باشد. این بیانیه بازبینی شده جدیدکه جایگزین بیانیه پیشین شد، پیشرفتهای اخیر جهان را در زمینه مدیریت ریسک و حسابرسی داخلی در نظر می گیرد.

مدیریت ریسک در عرصه سازمان چیست؟

افراد، فعالیتهای مدیریت ریسک را برای شناسایی، ارزیابی، مدیریت و کنترل انواع رویدادها یا وضعیتها، می پذیرند. این گونه فعالیتها ممکن است دامنه ای از پروژهه ای منفرد یا دقیقاً تعریف شده ریسک، مانند ریسک بازار، تا تهدیدها و فرصتهایی که یک سازمان در کل با آن روبه رو است را دربرگیرد. اصول ارائه شده در این بیانیه می‌تواند به عنوان رهنمودی جهت حسابرسی داخلی برای تمام حالتهای مدیریت ریسک مورد استفاده قرار گیرد اما هدف ویژه این نوشتار، مدیریت ریسک در عرصه سازمان است زیرا این مدیریت می‌تواند فرایندهای راهبری سازمانی را بهبود بخشد.

مدیریت ریسک در عرصه سازمان فرایندی ساختار یافته، سازگار و پیوسته در کل سازمان به منظور شناسایی، ارزیابی، تصمیمگیری راجع به پاسخها و گزارشگری فرصتها و تهدیدهایی است که روی دستیابی به هدفها تاثیر می گذارند.

هیئت مدیره مسئولیت کلی برای اطمینان یافتن از مدیریت ریسکها را به عهده دارد. در عمل، هیئت مدیره اختیار اداره عملیات چارچوب مدیریت ریسک را به گروه مدیریتی خود که مسئولیت تکمیل فعالیتهای زیر مجموعه را دارند، تفویض می‌کند. ممکن است کارکرد جداگانه‌ای نیز تعریف شود که هماهنگی و مدیریت موردی این فعالیتها را به عهده داشته و از مهارتها و دانش تخصصی نیز بهره‌مند باشد. هر فردی در سازمان نقشی را در ارتباط با اطمینان یافتن از اجرای موفقیت آمیز مدیریت ریسک در عرصه سازمان ایفا می کند ولی مسئولیت اولیه شناسایی ریسکها و اداره آنها به عهده مدیریت است.

مزایای مدیریت ریسک در عرصه سازمان

مدیریت ریسک در عرصه سازمان با یاری رساندن به سازمان در زمینه مدیریت ریسکها به منظور دستیابی سازمان به هدفهایش نقش اساسی را ایفا می‌کند. مهمترین منافع مدیریت ریسک در عرصه سازمان عبارتند از:

شانس بیشتر سازمان برای دستیابی به هدفهای خود،

گزارش تلفیقی ریسکهای مجزا در سطح هیئت مدیره شرکت،

درک بهتر ریسکهای کلیدی و الزامات وسیعتر آنها،

تمرکز بیشتر مدیریت بر موضوعهایی که واقعاً اهمیت دارند،

کاهش پدیدههای اعجاب آور و بحرانها،

تمرکز داخلی بیشتر بر انجام کارهای درست با روشی صحیح،

افزایش احتمال این که تغییرات آغاز شده، به انجام برسند،

توان تحمل ریسک بیشتر برای دستیابی به بازدهی بالاتر،

ریسک‌پذیری و تصمیمگیری آگاهانه تر. فعالیتهای منظور شده در مدیریت ریسک در عرصه سازمان

بیان واضح هدفهای سازمان و ارتباط برقرار کردن با آنها،

تعیین سطح پذیرش ریسک برای سازمان،

استقرار محیط داخلی مناسب، شامل چارچوب مدیریت ریسک،

شناسایی تهدیدهای بالقوه برای دستیابی به هدفها،

انتخاب و پیاده سازی روش واکنش به ریسکها،

پذیرش فعالیتهای کنترلی و سایر فعالیتهای واکنشی،

تبادل اطلاعات مربوط به ریسکها به شیوهای سازگار در همه سطوح سازمان،

پایش و نظارت بر فرایندهای مدیریت ریسک و نتایج آنها،

در نهایت، فراهم آوردن اعتبار لازم برای معیار(های) اثربخشی که ریسکها براساس آن مدیریت می شوند.

اطمینان بخشی به مدیریت ریسک در عرصه سازمان

یکی از الزامات کلیدی هیئت مدیره یا سطح مشابه آن اطمینان یافتن از این موضوع است که فرایندهای مدیریت ریسک به طور موثر کار می کند و ریسکهای کلیدی در سطحی پذیرفتنی مدیریت می شوند.

احتمالاً این اطمینان از منابع مختلفی دستیافتنی است. در این میان اطمینان یافتن از مدیریت، اساسی است. این امر باید به شیوه‌ای اطمینانبخش و بی‌طرفانه تکمیل شود و حسابرسی داخلی یک منبع کلیدی در این ارتباط است. سایر منابع شامل حسابرسی مستقل و بررسیهای کارشناسی مستقل اند. حسابرسی داخلی به طور عادی برای سه حیطه زیر اطمینانبخش است:

فرایندهای مدیریت ریسک،هم شامل طراحی آنها و هم کارکرد خوب آنها.

مدیریت ریسکهایی که با عنوان کلیدی طبقه بندی شده اند، از جمله اثربخشی کنترلهای اعمال شده و سایر پاسخهای داده شده به ریسکها؛ و

ارزیابی اتکاپذیری و مناسب بودن ریسکها، گزارش ریسکها و وضعیتهای کنترل.

نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک در عرصه سازمان

حسابرسی داخلی یک فرایند اطمینانبخشی مستقل، بی طرفانه و نوعی فعالیت مشاوره‌ای است. نقش محوری آن در ارتباط با مدیریت ریسک در عرصه سازمان فراهم آوردن اطمینان بی طرفانه برای هیئت مدیره در رابطه با اثربخشی مدیریت ریسک است. در واقع، بررسیها نشان داده است که هیئت مدیره و حسابرسان داخلی هر دو بر این باورند که حسابرسی داخلی به دو شیوه مهم برای سازمان ارزش می‌آفریند: یکی اطمینانبخشی بی طرفانه در رابطه با این موضوع که ریسکهای اساسی کسب و کار مدیریت می شوند و دیگری اطمینانبخشی از این موضوع که چارچوبهای مدیریت ریسک و کنترلهای داخلی به طور اثربخش عمل می کنند.

عوامل کلیدی که باید به هنگام تعیین نقش حسابرسی داخلی در نظر گرفته شوند عبارتند از اینکه فعالیت مورد نظر تهدیدی برای استقلال کارکرد حسابرسی داخلی و بی طرفی آن محسوب می شود یا خیر و این که آیا کمکی به بهبود مدیریت ریسک، فرایندهای راهبری و کنترل در سازمان می کند یا خیر؟

همه فعالیتهای نشانداده شده در سمت راست شکل ۱، جزو فعالیتهای اطمینانبخشی هستند. آنها بخشی از فرایندگسترده‌تر اطمینانبخشی در رابطه با مدیریت ریسک را تشکیل می‌دهند. یک کارکرد حسابرسی داخلی که استانداردهای بین‌المللی و روشهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی را رعایت می کند می‌تواند و باید دست کم تعدادی از این فعالیتها را اجرا کند.

حسابرسی داخلی ممکن است خدماتی مشاوره ای فراهم کند که راهبری یک شرکت، مدیریت ریسک، و فرایندهای کنترلی را بهبود می بخشد. حدود خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک در عرصه سازمان به سایر منابع داخلی و خارجی که در زمان بلوغ ریسک سازمان برای هیئت مدیره در دسترس است، بستگی خواهد داشت و احتمالاً در طی زمان تغییر خواهد یافت. تخصص حسابرسی داخلی در منظورکردن ریسک و درک پیوندهای میان ریسکها، حاکمیت و آسان سازی، بدان معناست که دارای صلاحیت خوبی برای عمل کردن به عنوان حامی و حتی مدیر پروژه مدیریت ریسک در عرصه سازمان، بویژه در مراحل اولیه معرفی آن است. با افزایش بلوغ ریسک سازمان و جا افتادن بیشتر مفاهیم مدیریت ریسک در سازمان، ممکن است نقش حسابرسی داخلی در حمایت از مدیریت ریسک در عرصه سازمان کاهش یابد. به طور مشابه اگر سازمان از خدمات کارشناسان مدیریت ریسک استفاده می‌کند یا اینکه دارای کارکردی برای مدیریت ریسک است، حسابرسی داخلی احتمالاً به جای انجام فعالیتهای مشاوره‌ای بیشتر، از طریق تمرکز بر فعالیتهای اطمینانبخشی، ارزش می‌آفریند. به هر حال، اگر تا کنون حسابرسی داخلی،رویکرد مبتنی بر ریسک را که با فعالیتهای سمت راست شکل ۱ ارائه می‌شود مورد استفاده قرار نداده است، احتمالاً برای

انجام خدمات مشاوره‌ای که در مرکز شکل نشان داده شده است مجهز نخواهد بود. نقشهای مشاوره‌ای

برخی نقشهای مشاوره‌ای که حسابرسی داخلی ممکن است ایفا کند به شرح زیر است:

در دسترس قرار دادن ابزارها و روشهای مدیریتی مورد استفاده به وسیله حسابرسی داخلی برای تجزیه و تحلیل ریسکها و کنترلها،

پیشگام بودن در معرفی مدیریت ریسک در عرصه سازمان به سازمان، استفاده اهرمی از تخصص در زمینه مدیریت ریسک و کنترل و آگاهی کلی در مورد سازمان،

ارائه توصیه، کارگاههای تسهیل کننده، هدایت سازمان در رابطه با ریسک و کنترل و افزایش توسعه یک زبان، چارچوب و درک مشترک،

عمل به عنوان نقطه محوری برای نظارت، پایش و گزارش ریسکها، و

حمایت از مدیرانی که برای یافتن بهترین روش کاهش نتایج نامطلوب ریسک تلاش می‌کنند.

عامل کلیدی در تصمیمگیری در این باره که آیا خدمات مشاوره‌ای با نقش اطمینانبخشی سازگارند یا خیر، بستگی به تعیین این موضوع دارد که آیا حسابرسی داخلی مسئولیت مدیریتی (در ارتباط با مدیریت ریسک) دارد یا نه. در مورد مدیریت ریسک در عرصه سازمان، حسابرسی داخلی می‌تواند خدمات مشاوره‌ای را در صورتی فراهم کند که خود نقشی در مدیریت ریسکها که از جمله مسئولیتهای مدیریت محسوب می‌شود نداشته باشد و مدیریت ارشد نیز به طور فعالانه از مدیریت ریسک در عرصه سازمان پشتیبانی و حمایت کند. توصیه می‌شود که هر جا حسابرسی داخلی به گروه مدیریت کمک می‌کند تا فرایندهای مدیریت ریسک را ایجاد کرده و یا بهبود بخشد، برنامه کاریش به گونه‌ای باشد که یک راهبرد و برنامه زمانی برای انتقال مسئولیت اینگونه فعالیتها به اعضای گروه مدیریت داشته باشد.

رعایت جوانب

حسابرسی داخلی ممکن است درگیری خود را در مدیریت ریسک در عرصه سازمان، مشروط بر اینکه شرایط خاصی برقرار باشد، توسعه دهد. این شرایط بدین قرارند: به طور واضح مشخص باشد که مدیریت سازمان مسئول مدیریت ریسک باقی خواهد ماند،

ماهیت مسئولیتهای حسابرسی داخلی باید در منشور حسابرسی که به تصویب کمیته حسابرسی می‌رسد، مستندسازی شده باشد،

حسابرسی داخلی هیچگونه ریسکی را از جانب مدیریت اداره نکند،

حسابرسی داخلی به جای تصمیمگیری در زمینه مدیریت ریسک باید توصیه، چالش و حمایت از تصمیمگیری مدیریت را فراهم کند،

حسابرسی داخلی نمی‌تواند به هیچ بخشی از چارچوب مدیریت ریسک در عرصه سازمان که خود مسئول آن است، اطمینان ببخشد. این گونه اطمینانبخشی باید توسط مراجع واجد صلاحیت و مناسب صورت پذیرد،

هرگونه کاری خارج از حیطه فعالیتهای اطمینانبخشی، باید به عنوان قرارداد خدمات مشاوره‌ای تشخیص داده شود و باید در عمل از استانداردهای اجرایی مرتبط با آنها پیروی شود.

مهارتها و دانش مورد نیاز

حسابرسان داخلی و مدیران ریسک، دانش، مهارتها و ارزشهای مشترکی دارند. برای مثال، هر دو الزامات راهبری شرکتی را درک می‌کنند، مهارتها و ارزشهای مدیریت پروژه، مهارتهای تحلیلی و آسان سازی دارند و هر دو توازن مناسبی از ریسک را به جای ریسک پذیری و ریسک گریزی مفرط، مورد ارزشیابی قرار می‌دهند. به هر حال مدیران ریسک تنها به مدیریت سازمان خدمت ارائه می‌کنند و نباید وظیفه اطمینانبخشی عینی و مستقل را در رابطه با مدیریت ریسک به کمیته حسابرسی به عهده داشته باشند. حسابرسان داخلی که در پی گسترش نقششان در مدیریت ریسک در عرصه سازمان هستند نباید حیطه‌های دانش تخصصی مدیران

ریسک (مانند انتقال ریسک، کمی کردن ریسک و روشهای مدلسازی) را که خارج از حوزه دانش بیشتر حسابرسان داخلی است، دست کم بگیرند. حسابرسان داخلی که واجد مهارتها و دانش لازم نیستند، نباید کار در زمینه مدیریت ریسک را بپذیرند. افزون بر این، مدیر حسابرسی داخلی در صورتی که مهارتها و دانش کافی در بخش حسابرسی داخلی در زمینه مدیریت ریسک وجود ندارد و از جای دیگری نیز نمی‌تواند آن را کسب کند، نباید خدمات مشاوره‌ای در این زمینه ارائه دهد.

* لینک : http://hadi۸۴۶۵.blogfa.com/post-۵۰.aspx

نقش حسابرسی داخلی در مدیریت جهانی

حسابرسی داخلی پنجره ای را برای مدیریت بر روی عملیات ها باز می کند

کیهان پور اسماعیلی

اینکه امروزه اکثر کشورهای موفق از دید تازه ای برخوردارند، خبر تازه ای نیست. مدیریت های جهانی، چه بزرگ و چه کوچک، آنچه را که زمانی اصول اساسی و قوی مدیریت مثل شراکت، تولید بهنگام، کنترل آماری فرآیند، آموزش مستمر و.. در نظر گرفته می شد، در اختیار داشتند. در محیط های جدید حتی فرضیات اساسی مربوط به رفتار سازمانی هم مورد تردید قرار گرفته اند. اهداف سنتی حسابرسی داخلی هم تا حد قابل ملاحظه ای در این محیط های جدید کاهش می یابد. اکثر بخش های حسابرسی داخلی سنتی به چهار طریق اساسی به سازمان هایشان کمک یا خدمت می کنند. ۱ -کمک به مدیران اجرایی در جهت بهبود طرح و اجرای سیستم های کنترلی. ۲ -کشف بی نظمی های داخلی (سوءاستفاده ها و تقلب و....). ۳ - اطمینان از اینکه کنترل ها همان گونه که در نظر گرفته شده اند، عمل می کنند. ۴ -کمک به مدیران اجرایی برای آگاهی بیشتر نسبت به عملکردها و نتایج. اما در محیط های جهانی این اهداف سنتی واقعا متروک شده اند و برای حسابرسی داخلی منطق و مسوولیت های جدیدی تعریف شده است. اما حسابرسی داخلی هنوز هم باید راه تکامل را بپیماید و دوباره روابط و نقش خود را مورد توجه و تغییر قرار دهد. سازمان های جهانی امروزی همواره در حال تغییر و تحول هستند، درحقیقت مکانیزم های رسمی برای تشویق. اصلاح و پیشرفت دائمی در هر سازمانی تشکیل شده اند. در قراردادهایی که بین شرکت های عرضه کننده و مصرف کننده منعقد می شود، اغلب تهیه کنندگان باید توسط حسابرسی داخلی شرکت خریدار تایید شده و توانایی اجرا و پیگیری استانداردهای اجرا و عملکرد سیستم های داخلی نیز توسط حسابرس داخلی اثبات شوند. ظهور نقش های حسابرسی داخلی در محیط های جهانی مدیریت، باید متکی به موارد ذیل باشد: ۱ -تعهد بیشتر در مقابل عملیات های اجرایی به عنوان مشتری عمده حسابرسی داخلی. ۲ - ارزیابی مستقل سیستم های عملیاتی. ۳ - بررسی و تایید سیستم های عملیاتی و داخلی فروشنده. ۴ - آموزش مدیریت و کارکنان اجرایی. ۵ -تاکید بیشتر بر بررسی سیستم های تحت توسعه. ۶ - تاکید بیشتر بر سیستم های اطلاعاتی. ۷ - تاکید کمتر بر کنترل های سنتی؛ احتمال خطر و تقلب. ۸ - تاکید بیشتر بر سرعت. حسابرسان داخلی با کنار هم قرار دادن توانایی ها و مهارت ها و تجاربشان براساس نیازهای متغیر مدیریت ها، قادر خواهند بود به سازمان هایشان برای موفقیت در محیط های متغیر تجاری امروز کمک کنند. امروزه جدایی مدیریت از عملیات های اجرایی به سه طریق رخ می دهد: اول اینکه، ساختار سازمانی (سازمان بوروکراتیک) دارای سطوح بسیار با وظایف مجزا و کارکنان ویژه است. بنابراین به راحتی و به طور سازمانی از عملیات های اجرایی مشتریان جدا می شود. دوم اینکه، طراحی اکثر وسایل و تدارکات به طور فیزیکی مدیریت را در اتاق ها و ساختمان های جدا از عملیات ها قرار می دهد و بدین وسیله مدیریت در انحصار این دیوارها و در اختیار منشی ها و دیگر کارکنان از عملیات های اجرایی به دور مانده است و سوم اینکه مدیریت از نظر عملکرد و وظایف هم تا حدی از عملیات ها جدا است. این جدایی وظیفه، خود می تواند موجب جدایی روانی از

مشتریـان و عملیات ها شود. حسابرسـی داخلی پنجره ای را برای مـدیریت بر روی عملیات ها باز می کنـد، عملیات هایی که احتمال دارد از دیـد وی دور بمانـد. گزارش های حسابرسـی داخلی جزئیاتی را برای مدیر فراهم می کند که در سایر گزارش های عملکرد موجود نبوده و قابل دسترس نیستند. این گزارش ها نقاط ضعف و مشکلات سازمانی را در بر دارد که در غیر این صورت مدیریت به آنهـا نمی رسـید. مـدیریت ارشـد بسـیاری از سازمـان هـا امروزه به اصول کنترلی سـنتی توجه کمتری می کننـد. این کنترل هـا بر موضوعات نسبتا جزئی و کوچکی متمرکز هستند. بسیاری از سیستم ها امروزه بدون اشتباه عمل می کنند. سیستم های تولید بهنگام، کنترل آمـاری فرآینـد، مراقبت هـای جلوگیری کننـده، آموزش وسـیع کارکنان، گواهی و تاییـد فروشنـدگان و سایر فنون مـدیریتی جدیـد، بـه عملیـات هـای اصـلاحی منتج می شونـد. هر کجـا بـه طـور ناگهـانی اشـتباهی رخ دهـد، سیسـتم هـای امروزی براسـاس خودتصـحیحی طراحی شـده اند، به طوری که عیب و نقصـی را ایجاد نکنند. در این محیط، کنترل های داخلی ضـعیف دیگر مساله نیسـتند. در حـالی که پیش تر ممکن بود مسـاله باشـند. علاوه بر آن، امروزه بیشتر توجه روی طراحی سیسـتم های متمرکز است که براسـاس آن کارهـا آنچنان که بایـد انجام شونـد، نه روی کنترل های مربوط به سیسـتم های معیوب. مـدیریت جهانی همراه با دادن مسوولیت های بیشتر به کارکنان، دامنه اختیار آنان را نیز افزایش می دهـد. کارکنان اجرایی مکمل گروه های رفع مشـکل هسـتند و آموزش هـای متقـابلی را برای انجام اعمال متنوع و وسیع دیـده انـد. به کارکنان هم شبیه مـدیریت در قبال عملکرد مناسب و خوب پـاداش داده می شود. وسایـل برای کـار کردن بهتر، مرتبط تر و مکان های مطبوع تر در دسترس هسـتند. همچنین در این سازمان ها بین واحـدهای کاری و مدیریت و نیز بین رده های مختلف مدیریت هماهنگی بیشتری برقرار است. عملیات های دقیق تر با ضایعات کمتر، فرصت های کمتری را برای تقلب کارکنان فراهم می کند و در صورت بروز، بازرسـی آن را راحت تر می کند. افزون بر این در اقتصاد امروزی شغل ها گرانبها و تمام عیار هستند. پس باید هر شغلی بر کمک و مشارکت در موفقیت سازمان متمرکز شود. در چنین محیطی کارکنـان کمتر تغییرپذیرنـد و بـدین ترتیب کمتر به ریسـک تمایـل دارنـد و بنابر دلایل مشابه، کارکنان چنین سازمان هـایی احتمالاتمایـل کمتری برای ارتکاب بی نظمی در مقابل سازمان هایشان دارنـد. این کاهش عمـده انگیزه برای چنین بی نظمی هایی نیاز به حسابرسـی داخلی سنتی را کاهش می دهد. امروزه وظیفه مدیریت از برنامه ریزی، سازماندهی، اداره، هدایت و نظارت به سرپرستی، اختیـار، ارزیـابی و شـراکت گسترش یافته است. شـغل اصـلی مـدیریت، کارفرما شـدن یا ریاست نیست؛ بلکه تسـهیل موفقیت عملیات های خاص و کارکنان است که این مستلزم تماس و ارتباط با کارکنان، عملیات ها، فروشندگان و مشتریان است.

امروزه مدیران وقت نسبتا کمی را در دفترهایشان می گذرانند. واژه جدید برای توصیف این سبک مدیریت «مدیریت سرگردان» یا MBWA است.

مـدیران زیـادی میزهایشـان را به بخش اجرایی (کارخـانه) منتقـل کرده انـد. در اصـل در این سازمـان ها، تفکیک جسـمی و روانی مـدیریت از بین رفته است. رده های سازمانی بسـیار زیاد تنها به تعداد کمی کاهش یافته و مدیران و دیگر کارکنان در عملیات های جـداگانه به صورت گروه های عملیاتی هم عرض ترکیب شـده انـد و بـدین وسـیله به حـذف تفکیک سازمانی کمک کردند. یک اصل مهم مـدیریت جهانی تهیه اطلاعات متناسب و فوری برای تصـمیم گیرندگان است، خواه کارکنان اجرایی باشد، خواه مدیران. در نتیجه هر کس در مورد عملکرد اختصاصـی، گروهی، همـاهنگی و تقسـیمی مطلع تر می شود. بنـابراین حالاواژه عملکرد در بعد وسیع تری تعریـف می شـود و عملکرد غیرمـالی را نیز همچـون عملکرد مـالی شامـل می شـود و همین قـدر کـافی است بـدانیم که گزارش هـــای حسابرســـی داخلی ســـنتی اساســـا اخبـــار و اطلاعـــات قـــدیمی را شامـــل می شونـــد. * لینـــک : http://www.magiran.com/npview.asp?ID=۱۵۶۹۸۸۱

مشاهیر حسابداری ایران

معرفی مشهورترین اساتید حسابداری ایران

دکتر عزیز نبوی

موسس موسسه عالی حسابداری و مولفی برجسته در دانش حسابداری

نبوی را به عنوان مـدیری موفق می‌شناسـیم. وی مولفی برجسـته بود. چاپ مکرر کتابهایش در طول ۴۰ سال گذشته و انبوه متقاضی برای آنهـا حـاکی از اهمیت و ارزش کـاربردی تالیفـاتش است. نبـوی معلمی دانشـمند و توانـا بـود که دانش وسـیعش از مطالعـات گسترده‌اش در زمینه‌های مختلف پدید آمده بود.

مصطفی علی‌مدد - یادنامه استاد عزیز نبوی ـ من مرگ این عزیزراباورنمی کنم ـ مجله حسابدار شماره ۱۵۶

عزیز نبوی فرزنـد میربابا نبوی از فرهیختگان و آزادی‌خواهان آذربایجان در صدر مشـروطه است. ایشان در بیان شـرح حال خود می گوید:« در سال ۱۳۱۱ در بنـدرانزلی متولـد شدم، اما در تهران زندگی کردم. نخست لیسانس حقوق و پس از آن فوق‌لیسانس علوم اداری و سـرانجام در اولین دوره دکترا در ایران، دکترای اقتصـاد گرفتم و در سال ۱۳۴۰(۱۹۶۰ میلادی) موفق به اخذ درجه دکترای علوم اداری بـا تخصـص در زمینه حسابـداری از دانشـگاه کالیفرنیـای جنوبی شـدم. اسـتاد دانشـکده حقوق و علوم سیاسـی و اقتصاد دانشگاه تهران، استاد دانشکده اقتصاد و بانکداری دانشگاه ملی و بنیانگذار و رئیس موسسه عالی حسابداری بودم. افتخارم این است که هزاران جـوان تحصـیلکرده برای کشورم تربیت کرده‌ام. از سـال ۱۳۵۵ به بعد اسـتاد دانشـگاه کشور سوئیس بودم و در دانشـگاه اروپایی سوئیس روش علمی تحقیق، حسابداری مالی و حسابداری مدیریت تدریس کردم.»

دکتر عزیز نبوی خـدمات دولتی را در وزارت امور اقتصـادی و دارایی آغاز کرد و سالها در مقام مشاور عالی وزارت دارایی، مشاور مالی وزارت کشور و مشاور مالی وزارت پست و تلگراف و تلفن بکار مشـغول بود. مـدیریت مجله تجارت دانشـکده حقوق و علوم اقتصادی دانشـگاه تهران، عضویت در هیئت مـدیره انجمن حسابداران قسم خورده ایران، سـردبیری مجله بانکها در وزارت دارایی و نماینـدگی دولت ایران در کنفرانس جهـانی امور مالی در ایتالیا در سال ۱۹۶۴ میلادی از دیگر اموری بود که ایشان به آنها اشـتغال داشت.

او ایده ایجاد یک دانشـکده را داشت، آن را اجرا کرد و موفق هم بود. تاسیس موسسه عالی حسابداری در سال ۱۳۴۳ کاری بزرگ و دشوار بود که آن را به انجام رساند و با آموزش حسابداری در سطح دانشگاهی و تخصصی موجب شد که دگرگونی شگرفی در کـار و زنـدگی شـمار زیـادی از جوانـان آن روزگار پدیـد آیـد. زنـده یاد دکتر عزیز نبوی ذهنی پر از ایـده داشت: تحقیق، تالیف، ساخت و کارآفرینی.

حاصـل کار دکتر نبوی، دانش‌آموختگان موسـسه عالی حسابـداری هسـتند که بسـیاری از آنها در کار و زنـدگیشان موفقند. وجود شمار قابل توجهی اسـتاد دانشگاه در ایران و کشورهای دیگر، وجود شمار بیشتری حسابدار حرفه‌ای و وجود شمار مدیران بسیار در بین آنها نشانه موفقیت ایشان است. دکتر عزیز نبوی را می‌توان یکی از پایه‌گذاران آموزش حسابداری نوین در ایران به‌شمار آورد.

دکتر نبوی علاوه بر ۳۰ سال تدریس در دانشکده‌های مختلف۵ در ایران، آمریکا و سوئیس، پژوهشـگر و مولف مجموعه ۲ جلدی اصول حسابـداری است که تاکنون چنـدین بار تجدید چاپ شده است. ویژه‌گی اصـلی این دوره دو جلدی پرداختن به تمامی جنبه های حسابداری و کوشـش در انطباق مطالب با اوضاع و احوال ایران است. ایشان مولف کتاب اصول حسابرسی و اصول حسابداری دولتی است و دارای تالیفات متعدد به زبان انگلیسی و فرانسه می‌باشد.

زنده‌یاد دکتر عزیز نبوی روز شنبه ۱۰ آبان ۱۳۸۲ وفات یافت و در شـهر مونترو سوئیس به خاک سپرده شد. از ایشان سه فرزند، دو پسر و یک دختر باقی مانده است. دکتر فضل الله اکبری

اندیشمند برجسته، مروج حسابداری علمی،نخستین استاد حسابداری در ایران،موسس دانشکده مدیریت و علوم اداری دانشگاه تهران،صاحب تالیفات ارزشمند در رشته حسابداری و حسابرسی وصاحب بسیاری از عظمتهای فردی و اجتماعی

دکتر فضل الله اکبری در دوم اردیبهشت سال ۱۳۰۰ هجری شمسی برابر با سوم ماه رمضان المبارك سال ۱۳۳۹ هجری شمسی در شهر گلپایگان چشم به جهان گشود. تحصیلا ت ابتدایی را در شهر گلپایگان و دوره دبیرستان را در دبیرستانهای ادب، صارمیه و سعدی اصفهان طی کرد. همزمان با طی دوره دبیرستان و حتی قبل از آن به تحصیل علوم قدیمه نزد پدربزرگ مادریش مرحوم حاج فخرالعلما پرداخت و پس از آن در اصفهان از محضر استادانی چون شادروان فضل الله همایی و برادر دانشمند ایشان استاد جلا ل همایی و آقای مبارکه ای کسب فیض کرد. وی حساب و ریاضی و حساب سیاق نقدی و جنسی را نزد پدربزرگ و پدر فرا گرفت. دکتر فضل الله اکبری بعد از دریافت دیپلم متوسطه، در دانشکده حقوق دانشگاه تهران به تحصیل پرداخت و از این دانشکده لیسانس گرفت. سپس در شرکت ملی نفت استخدام شد و همزمان با مرحوم حییم در تهیه فرهنگ لغات انگلیسی به فارسی همکاری داشت. وی در اوایل دهه ۱۳۳۰ در موسسه علوم اداری و بازرگانی دانشکده حقوق دانشگاه تهران به تحصیل پرداخت و فوق لیسانس علوم اداری و بازرگانی دریافت داشت. به دنبال آن با استفاده از بورس تحصیلی به امریکا رفت و در دانشگاه کالیفرنیای جنوبی و دانشگاه استانفورد به تحصیل پرداخت و در رشته مدیریت بازرگانی با گرایش حسابداری دکترا دریافت کرد.

بعد از اخذ مدرك دکترا به ایران مراجعت کرد و در موسسه علوم اداری به تدریس پرداخت و در سال ۱۳۳۷ به عنوان اولین مدرس حسابداری با درجه دانشیاری به عضویت هیئت علمی دانشکده حقوق دانشگاه تهران پذیرفته شد.

دکتر اکبری در مورد این دوره از زندگی خود در مصاحبه ای با مجله حسابدار (دکتر فضل الله اکبری، ۱۳۷۸، سرگذشت یك استاد و سرگذشت یك علم)، و بعد در مقاله ای در سال ۱۳۷۸ درباره چگونگی شروع تدریس حسابداری در دانشگاه تهران برای چاپ در مجله حسابرس (دکتر فضل الله اکبری، ۱۳۷۸، چگونگی تدریس حسابداری...) چنین می نویسد:

"همیشه فکر می کنم آدمی تا اندازه ای به جایی راه می برد که مقدر است . سرانجام هم وضعیتی پیش آمد که بتوانم از بورسی در این رشته بهره مند شوم. بدین ترتیب عملا به قلمروحسابداری وارد شدم... پس از مراجعت از خارج، دانشگاه تهران اعلا م کرد که برای تدریس رشته های حسابداری و حسابرسی دانشیار می پذیرد و من برای این کار داوطلب شدم".

"من تنها داوطلب بودم. ... باید اذعان کنم در آن زمان دو- سه نفری بودند که بیش از من حسابداری می دانستند و تجربه بیشتری هم داشتند، ولی چون داشتن درجه دکتری یکی از شرایط استخدام بود با وجود علا قه ای که داشتند، واجد شرایط و داوطلب نشدند.

سالها حسابداری به عنوان رشته ای قابل قبول برای تدریس در دانشگاه شناخته نمی شد. تا سال ۱۳۳۳ در هیچ دانشگاه و موسسه آموزش عالی حسابداری رسماً تدریس نمی شد. ... متاسفانه در ایران آن زمان، اغلب افراد به جهت عدم اطلا ع کافی از محتوای دروس مزبور، علوم مالی و حسابداری را در سطح سایر رشته های دانشگاه به حساب نمی آوردند... . محتوای رشته حسابداری، اهمیت و لزوم آن در انتظام امور سازمانها و تاثیر آن در پیشرفت کشور، سالها همچنان ناشناخته باقی ماند. در سال ۱۳۳۴ که داوطلب تدریس حسابداری در دانشگاه شدم، یکی از اولیای دانشگاه گفت شك دارد جایگاه تدریس حسابداری در دانشگاه باشد، و اضافه کرد در گذشته هم حسابداری در سال ششم رشته تجارت دبیرستانها تدریس می شده است و اگر حسابداری را رشته ای دانشگاهی بشناسیم بزودی داوطلبانی هم برای تدریس خانه داری، گله داری و باغداری پیدا می شوند؛ دانشگاه را تدریس حساب کافی است.

دو - سه سالی طول کشید تا با مراجعات مکرر و مستمر، ارائه شرح دروس حسابداری و رشته های مختلف آن، اهمیت و فرق آن را با حساب و ریاضی توجیه کنم و توضیح دهم. بالا خره قرار شد در دانشکده حقوق و علوم سیاسی و اقتصادی دانشگاه تهران برای

انتخاب و استخدام یک نفر دانشیار اقدام کنند".

"در طول سال ۱۳۴۲ توضیحاتم رئیس وقت دانشگاه تهران را متقاعد و مصمم کرد که دانشگاه تهران، مانند بسیاری از مهمترین دانشگاههای جهان، و به لحاظ نیاز کشور، می باید دانشکده ای برای آموزش و تحقیقات مدیریت داشته باشد. در ابتدای شهریور ۱۳۴۳ شادروان دکتر صالح رئیس دانشگاه، در جلسه ای پرشور و با مخالفتهای بسیار، بالاـخره تاسیس دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی را به تصویب شورایعالی فرهنگ رسانید.... مخالفتها با تاسیس این دانشکده، اولین در نوع خود در کشور، بیشتر از ناشناخته بودن مدیریت به عنوان رشته ای از دانش ناشی می شد (".دکتر اکبری، ۱۳۷۸، نوبت من نیست، ص ۱۵)دکتر فضل الله اکبری پس از تاسیس دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران، به مدت ۸ سال رئیس این دانشکده بود. پس از سال ۱۳۵۰، به سمت معاون آموزشی و پژوهشی وزارت علوم و آموزش عالی برگزیده شد و همزمان به تدریس رشته حسابداری در دانشگاهها و موسسات مختلف آموزش عالی به ویژه بانك ملی ایران، اشتغال داشت. در این دوره با شرکت اطلا عات اعتباری که به وسیله بانک مرکزی تاسیس شده بود، نیز همکاری داشت.

در فاصله سالهای ۱۳۵۰–۵۳ که در وزارت علوم به کار اشتغال داشت، خدمات گسترده ای در زمینه ارزشیابی مدارك تحصیلی و ارزیابی علمی دانشگاهها و مراکز علمی کشور به انجام رسانید. وی در اواخر سال ۱۳۵۳ به دانشگاه تهران بازگشت و به عنوان استاد دانشکده علوم اداری و بازرگانی دانشگاه تهران در سمت معاون و قائم مقام رئیس دانشگاه تهران به کار ادامه داد.

پس از انقلاب در اوایل سال ۱۳۵۸ در سمت استادی دانشگاه بازنشسته شد اما تا پایان سال تحصیلی ۵۸–۱۳۵۷ همچنان به تدریس ادامه داد.

از اوایل دهه ۱۳۶۰ سازمان حسابرسی این افتخار را یافت تا از همکاری ایشان با مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی این سازمان برخوردار شود. کتاب و مقالاـت مختلفی که در این دوران توسط ایشان تالیف و تدوین و توسط سازمان حسابرسی منتشر شده است حاصل این دوران پربار است.

دکتر فضل الله اکبری در اواخر دهه ۱۳۶۰ به امریکا مسافرت کرد و به مدت دو سال با سمت استادی در دوره های فوق لیسانس دانشکده مدیریت بازرگانی دانشگاه استانفورد که یکی از معتبرترین دانشکده های این رشته در سراسر دنیا به شمار می آید، به تدریس پرداخت.

پس از آن به انگلستان رفت و یک سال نیز در دانشکده مدیریت دولتی تدریس داشت. ایشان از اواسط دهه ۱۳۷۰ به ایران مراجعت کرد و همچنان همکاری خود را در زمینه تحقیق و تالیف با مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی ادامه داد و در این مدت است که مقالا ت متعددی هم برای مجله حسابرس تهیه کرد.

کتاب بررسی تحلیلی دکتر فضل الله اکبری در سال ۱۳۸۱ به عنوان کتاب درخور تقدیر برگزیده و به وسیله وزیر فرهنگ و ارشاد اسلا می در مراسم هفته کتاب مورد تقدیر قرار گرفت.

آقای دکتر اکبری دانشمندی بی‌طرف و واقع‌گرا بود. در عین‌حال که حرمت همگان را نگه می‌داشتند با اطرافیان رفتاری محکم، منطقی و مهربان داشتند.استوار و قاطع اما اهل اعتدال بودند. بی‌ادعا بودند و فروتن.از نقد و نفی دیگران پرهیز می‌کردند و مراعات حقوق دیگران را از هر حیث می کردند.

نقش فردی دکتر فضل الله اکبری در توسعه دانش حسابداری در ایران به نحو قاطع تعیین کننده بوده است. این نقش به گفته خود ایشان محصول «علاقه به کار» و به قضاوت آنانی که او را از نزدیک می‌شناختند محصول احساس «مسئولیت» نسبت به توسعه و پیشرفت جامعه و «ایمان» به چاره جوئیها و راهگشاییهای «علم» نیز بوده است.زنده یاد دکتر فضل الله اکبری در ۱۳فروردین۱۳۸۴ جان به جان آفرین تسلیم کرد و در قطعه ۲۲۹ بهشت زهرا به خاک سپرده شد.از ایشان ۴ فرزند ، ۲پسر و ۲ دختر ، باقی مانده است.

کتابها

حسابداری صنعتی، دانشگاه تهران، با تجدید چاپ به دفعات و توسط ناشران دیگر، ۱۳۳۸

اصول حسابداری، دانشگاه تهران، با تجدید چاپ به دفعات، ۱۳۴۰

تجزیه و تحلیل صورتهای مالی، سازمان حسابرسی، با پنج بار تجدید چاپ و تجدیدنظر، ۱۳۶۶

حسابداری بازرگانی، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی، ۱۳۵۴

تهیه بودجه بازرگانی و صنعتی، انتشارات فروردین، ۱۳۶۵

حسابداری استهلا ک، سازمان حسابرسی، اولین چاپ ۱۳۷۱، چاپ هفتم، ۱۳۸۰

فرهنگ اصطلا حات حسابداری (انگلیسی- فارسی)، سازمان حسابرسی، جلد اول، ۱۳۷۶

بررسی تحلیلی یا استفاده از تجزیه و تحلیل صورتهای مالی در حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۹

مقالات

سرگذشت یک استاد و سرگذشت یک علم (مصاحبه با مجله حسابدار- مرداد ۱۳۷۲)

تجزیه و تحلیل صورتهای مالی (حسابرس ۳، مجموعه مقالا ت- تابستان ۱۳۷۴)

واژه سرنوشت ساز (فصلنامه حسابرس شماره ۱، زمستان ۱۳۷۷)

نوبت من نیست (فصلنامه حسابرس شماره ۳، بهار ۱۳۷۸)

به یاد دوست (مجله حسابدار، شماره ۱۳۲، شهریور۱۳۷۸)

چگونه تدریس حسابداری در دانشگاه برای اولین بار شروع شد (فصلنامه حسابرس شماره ۴ و۵، پاییز و زمستان ۱۳۷۸)

آموخته های آموخته را نیاموختیم (فصلنامه حسابرس شماره ۹، زمستان ۱۳۷۹)

مصطفی علی مدد: اندیشمندی پرمایه، پرکار و پربار (فصلنامه حسابرس شماره ۱۶، مهر و آبان ۱۳۸۱)

نرفته ام (فصلنامه حسابرس شماره ۲۳، بهار ۱۳۸۳)

منتخبات حسابرس (فصلنامه حسابرس شماره ۲۳، بهار ۱۳۸۳)

حسن سجادی نژادراز ماندگاری استاد

محمدجواد صفار

به منظور معرفی و بزرگداشت پیشگامان حسابداری نوین ایران، در شماره قبل از مرحوم اسماعیل عرفانی یاد کردیم. هرگاه بحث حسابداری نوین و تحول آن مطرح می شود، عرفانی و سجادی نژاد، نخستین نامهایی است که به یاد می آید. شیوه زندگی مرحوم عرفانی و فوت او در سال ۱۳۵۲، کمابیش غریبانه بود، به گونه ای که حتی دستیابی به اطلاعات اولیه در مورد ایشان نیز با دشواری همراه بود. اما هنگامی که استاد سجادی نژاد، از برجسته ترین پیشگامان حسابداری نوین کشور روی در نقاب خاک کشید آسیب ملموس و جبران ناپذیری بر پیکرهٔ حرفه هنوز نوپای حسابداری وارد آمد. سراسیمگی و دلواپسی در همه مشهود بود، زیرا دریافتند کسی که دورادور به همه دلگرمی می داد و همه ناخودآگاه به او اتکا داشتند از میان رفته است. طی یکی دو سال پس از رفتنش، بزرگان حرفه سخنها درباره اش گفتند و هریک کوشیدند ادای دینی به او بکنند، و این ادای دین با نوعی وفاداری به ارزشهایی که استاد در تمامی عمر با آنها زیست و به دیگران آموخت، همراه بود.

اگر می گوییم که سجادی نژاد را بزرگداشتی شایسته تر باید، به خاطر زندگان است؛ که در گذشتگان را اگر نیازی باشد، تنها به دعای خیر و آمرزش خواهی است؛ و در این نسل و نسلهای بعد کم نیستند افرادی که دعای خیر بدرقه راه سجادی نژاد کنند.

و براستی نیز چنین است. شمار دانش آموختگان او را حدود ۵۰۰۰ نفر تخمین می زنند و تعداد شاگردان غیرمستقیم او بسی بیشتر از

این است. ما نیز به نمایندگی از سوی این دانش آموختگان یادی از ایشان می کنیم، به این امید که چراغی فرا راه رهروان طریق او افروخته باشیم.

زنده یاد استاد سید حسن سجادی نژاد در اسفندماه ۱۲۹۶ در خانواده ای متدین و عالم در شهر اصفهان دیده به جهان گشود. پیش از آنکه در آذر ماه ۱۳۱۵ از طرف بانک ملی ایران برای تحصیل در رشته حسابداری عازم انگلستان شود، علاوه بر تحصیلات متوسطه و دریافت دیپلم علمی، در رشته ریاضیات عمومی، فیزیک و شیمی نیز کسب علم کرد. شواهد نشان می دهد که این مطالعات بعد از آن نیز به شیوه ای غیرکلاسیک ادامه یافته است. در سال ۱۳۲۳ (۱۹۴۵ میلادی) به عضویت وابسته انجمن حسابداران خبره انگلستان و در سال ۱۳۳۸ (۱۹۶۰ میلادی) به عضویت پیوسته آن انجمن درآمد. در سال ۱۳۲۴ پس از پایان تحصیلات عالی در انگلستان، به ایران برگشت و از سال ۱۳۳۰ به اتفاق تنی چند از هم دوره های خود مامور خدمت در شرکت نفت شد و خدمتش در آنجا تا زمان بازنشستگی ادامه یافت.

اما با وجود این سوابق کار اجرایی، شادروان سجادی نژاد بیش از هر چیز معلم بود، و معلمی شغلی است که بازنشستگی نمی شناسد. او تا پایان عمر آموخت و آموزش داد. از همسر ایشان نقل شده است که "استاد یا مطالعه می کردند، یا می اندیشیدند و یا می نوشتند". از یکی از شاگردان قدیم ایشان نقل است که "حتی اگر در سر امتحان از ایشان سئوالی داشتی که احساس می کردند پاسخ به آن، از نظر جنبه آموزشی ضرورت دارد، علیرغم کمک احتمالی به پاسخگویی به سئوالات امتحان، حتماً به آن پاسخ می دادند". این شاگرد قدیمی استاد، خود چنین موردی را تجربه کرده بود.

حاصل عمر پربار ایشان، انبوهی از آثار آموزشی و تخصصی است. و از این دستاورد، آنچه منتشر شده بدین شرح است:

حسابداری مقدماتی (به همراهی آقای ابوالقاسم خردجو) سال ۱۳۳۸

اصول هزینه یابی و حسابداری صنعتی (جلد۱) سال ۱۳۴۰

اصول دفترداری و حسابداری بازرگانی (جلد۱) سال ۱۳۴۲

اصول دفترداری و حسابداری بازرگانی (جلد۲) سال ۱۳۴۳

اصول دفترداری و حسابداری بازرگانی (جلد۳) سال ۱۳۴۴

اصول دفترداری و حسابداری بازرگانی (جلد۴) سال ۱۳۴۷

اصول دفترداری و حسابداری بازرگانی (جلد۵) سال ۱۳۴۶

حسابداری صنعتی و کاربرد آن در مدیریت (جلد ۱) سال ۱۳۵۶

حسابداری صنعتی و کاربرد آن در مدیریت (جلد ۲) سال ۱۳۵۶

حسابداری صنعتی و کاربرد آن در مدیریت (جلد ۳) سال ۱۳۵۷

حسابداری صنعتی و کاربرد آن در مدیریت (جلد ۴) سال ۱۳۶۸

اصول هزینه یابی و روشهای حسابداری صنعتی (جلد۱) سال ۱۳۶۷

اصول هزینه یابی و روشهای حسابداری صنعتی (جلد۲) سال ۱۳۷۶

با همکاری آقایان ملک آرایی و نظری (فرهنگ اصطلاحات حسابداری سال ۱۳۷۶) با همکاری دکتر فضل الله اکبری (توضیح آنکه فترت بین سالهای ۱۳۴۷ تا ۱۳۵۶، ظاهراً به دلیل همزمانی فعالیتهای پژوهشی با مسئولیت ریاست دانشکده حسابداری و امورمالی شرکت نفت و شروع به بازنگری ایشان به بعضی از کتابهایشان بوده است.)

مردانی چون سجادی نژاد دارای ویژگیها و ابعادی هستند که بازتابی عمیق در اندیشه و عقاید دیگران می گذارند از جمله این بازتابها را می توان در گفته های دانش آموختگان مستقیم و غیرمستقیم پیدا کرد که یقیناً استناد به این یادها و ستایشها کمک مهم

و موثری در ترسیم سیمای آن زنده یاد خواهد بود. برخی از این گفته ها چنین است:

استاد اخلاق و شرافت، اشتیاق و استواری، درستی و درستکاری، دقت نظر و درایت، همت و شجاعت و وسعت نظر بود.

اشتیاق بی مانندی در آموختن، آموزش دادن و درست عمل کردن داشت.

دستانش سخت می لرزید، اما به رغم آن خطی خوش و پخته داشت. ذهنش فعال و اندیشمند بود و بیش و کمهای جسمانی بر استحکام و قدرت روحی او تاثیری نداشت.

مدیریت بدون حسابرسی را در سطح موسسه (خرد) و اقتصاد کلان مفسده می دانست.

پیری از نسل راستان، شرافت پیشگان، معلمان عاشق و پرهیزگاران درست کردار بود.

با تکیه برشعر معروف حافظ که می فرماید:"سالها دل طلب جام جم از ما می کردآنچه خودداشت زبیگانه تمنا می کرد"به نوعی به بازگشت به خویش اعتقاد داشت و به نقش ایرانیان در اداره امورمالی و حسابداری دنیای بزرگ اسلام اشاره می کرد.

بالاخره بجاست که بیان خصلتهای شادروان سجادی نژاد و کشف راز بزرگی و ماندگاری ایشان را استاد بزرگ دیگری بیان کند.استاد ارجمند دکتر فضل الله اکبری در مورد ایشان می گوید:"مقدر چنین بود که، درسالهای پایان زندگی، با پدید آورنده این اثر در سازمان حسابرسی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری، هم اتاق باشم و مصاحبت او لذت بخش بود. حسن سجادی نژاد را می گویم. علاوه بر دانش حرفه، به شعر، که آن را متناسب و به اقتضای مورد می آورد، علاقه بسیار داشت. صفای باطن و لهجه اصیل او به کلامش تاثیر و شیرینی خاص می بخشید. پرمایه، سخت کوش و پیگیر بود. به نوشتن عشق می ورزید و از این جهت کم نظیر بود. از بین همه آنان که در این رشته می شناسم، عشق و پشتکاری بالاتر و فاخرتر از آنچه او به نوشتن داشت ندیده ام. با همه نوع کتاب الفت داشت و به گفته فیلسوف شهیر ژان پل سارتر زندگیش در میان کتابها شروع و در میان کتابها نیز به خاموشی گرایید".براستی راز ماندگاری استاد در چیست؟ آنچه از گفته ها و نظرات شاگردان نقل شده ما را به آستانه این راز رهنمون می شود. ولی باید باز هم برای کشف آن بکوشیم. به این منظور، مرور دوباره ای در زندگانی و ویژگیهای ایشان، راهگشای این مهم تواند بود، مهمی که برای نسل امروز و فردا بسی آموزنده است. در این مرور دوباره به چنین مواردی برمی خوریم:

ویژگیهای وراثتی و خانوادگی؛ سید بود و در خانواده ای متدین و عالم به دنیا آمد و رشد کرد.

تنوع زمینه های تحصیلی و مطالعاتی؛ علاوه بر حسابداری با علوم اسلامی، ریاضیات، فیزیک، شیمی و ادبیات فارسی و انگلیسی آشنایی داشت، به نحوی که در جای جای آثار ایشان، نتایج این مطالعات آشکارا دیده می شود و غنا و پرباری کم نظیری به تالیفات، سخنرانیها و نیز کلام ایشان بخشیده است. در پیشگفتاری بر متنی به نسبت قدیمی، به قلم مرحوم عرفانی، به این شعر زیبای عربی اشاره کرده اند که مصداق حال خود ایشان هم هست:"تلك آثارنا تدل علينافانظروا بعدنا الى الاثار"آثار ما برما دلالت می کند؛ پس بعد از ما به آثارمان نظر افکنید.

به روز بودن؛ در زندگی همواره با جریانهای علمی و اجتماعی جدید همراه و هماهنگ می شد. از جمله در سال ۱۳۲۳ به عضویت وابسته و در سال ۱۳۳۸ به عضویت پیوسته انجمن حسابداران خبره انگلستان درآمد. همچنین کتابهای ایشان، تاریخ ۱۰ سال پس از فوت ایشان را نیز دارد. اینها جز از طریق به روز شدن میسر نیست.

کار سیستماتیک، منظم و مداوم؛ تلاش او از بدو بازگشت به ایران بدون توقف ادامه داشت. از هنگامی که در گنجاندن ماده ای در قانون مالیاتهای سال ۱۳۲۸ ایفای نقش کرد [درهر موقعی که انجمن محاسبین و کارشناسان قسم خورده در کشور تشکیل شود، وزارت دارایی مکلف است نتیجه رسیدگی محاسبین قسم خورده را در مورد حساب یا ترازنامه هر بازرگان یا شرکت بپذیرد، و در این صورت برای تشخیص مالیات مودی، دیگر حاجت رسیدگی به دفاتر و اوراق مودی نخواهد بود.]، تا تشکیل انجمن حسابداران خبره ایران در سال ۱۳۵۳ و تکمیل و بازنگری کتابهای خود، یعنی در تمام طول زندگی.

صراحت و لطافت توام در کلام؛ زندگی استاد، آکنده از لطیفه های آموزنده بود. در جایی، در پاسخ به یکی از دوستان، که به ایشان گفته بود [به دلیل سردی هوا و دوری راه]: "فلان کار را می توانید در منزل هم انجام دهید" پاسخ داده بودند: "اگر قرار بر این است که پول مفت به من بدهند، من از فردا نمی آیم." و جایی دیگر، پس از آنکه شخص چاپلوسی در حضورشان، زبان به تحسین بازکرد، بی ریا و بی پرده تقاضای "دوا" کرد و داستان جالینوس از مثنوی را بازگو کرد که:"جالینوس از یارانش می خواهد که فلان دارو را آماده کنند. یاران به وی خاطرنشان می سازند که "این دوا در علاج جنون کار رود و از کمال عقل تو بعید است که حاجت بدان کنی."جالینوس پاسخ می دهد که امروز دیوانه ای با من در میان راه، اظهار تملق و چاکری کرد، اگر سنخیتی در میان ما نمی بود، این توجه در نزد او حاصل نمی شد."

شوق و اشتیاق در آموختن و آموزاندن؛ دوستی می گفت: "هنوز دوستان واپسین خنده رضایت آمیزش از دیدن آخرین کار چاپ شده اش را فراموش نکرده اند".

میهن پرستی؛ از ایشان سئوال کرده بودند که چگونه سجادی نژاد شدی؟ با صدایی محکم و لحنی مصمم پاسخ می دهد: "از عشقی که به کار داشتم و احساس وظیفه و مسئولیت در مقابل میهنم؛ عمرم و فراغتم را وقف کار کردم".

سخت کوشی؛ روز دهم شهریور ۱۳۶۷ چشم از جهان فروبست. کنار تختش در بیمارستان پاستورنو عینکی و قلمی بود و کتابی که داشت آن را برای چاپ مجدد تصحیح می کرد.

اسمعیل عرفانی

محمد شلیله

این زمان دیگر نام اسمعیل عرفانی تنها برروی کتابهایی برجای مانده است که آن زنده یاد در رشته حسابداری و حسابرسی تالیف کرده است و در آن قطع خاص انتشارات دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت ملی نفت ایران منتشر می شد و اکنون در کتابخانه های معتبر نگهداری می شود و تنها در بررسیهای تاریخی تحولات دانش حسابداری در ایران به آن مراجعه می شود. بیش از این اما در دوران اخیر کمتر از او یاد کرده ایم؛ او را که واضع واژه های حسابرس و حسابرسی، استاد حسابداری، مشاور دکتر محمد مصدق، از بنیانگذاران دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت ملی نفت ایران، از شمار مولفان و بنیانگذاران برجسته دانش نوین حسابداری و حسابرسی کشور، بنیانگذار نخستین انجمن حرفه ای ایران، از کارگزاران بلند پایه بانک ملی ایران، معاون بانک مرکزی، مشاور سازمان برنامه و رییس هیئت عالی بازرسی شرکت ملی نفت ایران، عضو هیئت نمایندگی ایران در دادگاه لاهه و تحلیلگر چیره دست اقتصاد بود. اعتبار او البته از نقشها و سمتهایی که داشت مایه نمی گرفت بلکه عملکردش در مشاغل پیشگفته بود، که به او اعتبار می بخشید و می توان از خلال بررسی آن آموزه های کم نظیری از چگونه حسابرس بودن را در اختیار نسل کنونی حسابداران نهاد و به نسلهای آینده سپرد.

اسمعیل عرفانی پیش از آنکه پیر شود، از میان ما رفت، اما بیش از آنکه از یاد رفتنی باشد به یادماندنی است.

نوشته حاضر حاصل کوششی است که از آغاز سال ۱۳۷۲ و در راستای بازشناخت استاد اسمعیل عرفانی آغاز شد و همچنان ادامه دارد. اما در هرگامی با محدودیتهای پیشبینی نشدنی در دستیابی به اطلاعات مستند روبه رو بود. برای نمونه، دستاورد این همه سال جستجویمان، تنها یک امضا از استاد بود که آن هم در پرتو لطف یکی از شاگردان استاد به دست آمد. بیش از این دریغ از دستیابی به جمله ای دست نوشته استاد. اما در برابر این دشواریها هر آنچه نیز که تاکنون فراهم آمده در پرتو نیک خواهیها و راه گشاییهای بستگان، شاگردان و دوستان استاد بوده است.

نخست باید از دکتر پرویز شمس استاد ادبیات بسیاری از حسابداران یادکرد که بررسیهای نخستین را آسان کرد و مرا خانه به خانه با بستگان آن شادروان آشنا ساخت؛ از فیروز عرفانی برادر استاد و خدیجه حسن پور معلم گرانقدر فرزندان این مرز و بوم دختر

عمه شادروان که مرا در خانه هایشان پذیرا شدند و از هیچگونه یاری در کار بررسی دریغ نکردند، از آقای مهندس علی خیام عرفانی خواهرزاده استاد که حق بسیاری در این کوشش دارند، عکسهایی دست نیافتنی از استاد را در اختیار گذاشتند، پرسشنامه های تهیه شده مرا در ایران و خارج از کشور به بستگان و آشنایان استاد ارائه کردند، پاسخهای آنان را گردآوردند و به من سپردند و از غلامرضا حیدرخویی شاگرد استاد که مدارک درخور استفاده ای را فراهم آوردند و خاطرات خود را از استاد بازگو کردند و سرانجام از پروین عرفانی خواهر و پرویز عرفانی برادر و مسعود عرفانی خواهرزاده استاد که با دقتی بیشینه به پرسشهای پرسشنامه ها پاسخ گفتند و به یافته های بررسی کننده اعتبار بخشیدند.

اسمعیل عرفانی فرزند میرزا ابوطالب خان عرفانی است. خود ابوطالب خان در رودبار متولد شده است. او پس از پایان گرفتن تحصیلاتش در شاهزاده عبدالعظیم (شهرری)، برای مطالعه و آشنایی با روشهای نوین آموزش و پرورش به قفقاز رفت و در آنجا مدرسه ای برای ایرانیان مقیم قفقاز تاسیس کرد. پس از آن راهی سمرقند شد و در آنجا نیز به تاسیس مدرسه برای فرزندان ایرانیان مقیم آن شهر همت گماشت. شادروان ابوطالب عرفانی پس از انقلاب اکتبر، مانند بسیاری از ایرانیان مهاجر، به میهن بازگشت و در بندر انزلی دست به تاسیس مدرسه ای زد که اسمعیل و برادرش ابراهیم از نخستین شاگردان آن بودند. سپس برای اینکه فرزندانش به دانشگاه راه یابند در سال ۱۳۰۹ به تهران آمد. ابوطالب خان عرفانی از یاران و همرزمان میرزا کوچک خان بود و مدتی را همراه سردار جنگل در اقامتگاه او سپری کرد و در همانجا همسر و یکی از فرزندانش را از دست داد.در کتاب سردار جنگل، نوشته ابراهیم فخرایی نیز از او به نام میرزا ابوطالب یاد شده است. از آن زمان به بعد چون پیشینه سیاسی و مبارزاتی وی با اوضاع و احوال سیاسی آن زمان سازگار نبود، کوشید تا زندگی خود را در گمنامی بگذراند.

ابوطالب عرفانی، خدمتگزار فرهنگ این مرز و بوم سرانجام در پی چهل سال تلاش در راه ایجاد مدارس جدید و تصدی مشاغلی چون ریاست فرهنگ انزلی، کفالت فرهنگ گیلان و ریاست مدرسه ناصرخسرو سرانجام در سال ۱۳۲۵ چشم از جهان فروبست.

اسمعیل عرفانی فرزند سوم از چهار فرزند نخستین ازدواج پدر در سال ۱۲۹۵ در بندر انزلی بدنیا آمد، تحصیلات مقدماتی خود را در مدرسه ای که پدر تاسیس کرده بود، در انزلی به پایان رسانید و بعد برای ادامه تحصیل به رشت رفت و دوره متوسطه را در آن شهر گذراند. درآن زمان دانش آموزان می توانستند در صورت برخورداری از استعداد و توانایی تحصیلی چشمگیر چند کلاس را در یکسال بگذرانند و اسمعیل عرفانی نیز با استفاده از این حق و به اتکای استعداد وظرفیت خارق العاده اش توانست در سن ۱۵ سالگی به اخذ دیپلم کامل متوسطه و پس از سه سال در ۱۸ سالگی به دریافت درجه لیسانس حقوق نایل آید. او پس از پایان دوره دانشکده حقوق به استخدام بانک ملی ایران درآمد و دوسال بعد، در سال ۱۳۱۵ همراه نخستین گروه اعزامی از سوی بانک ملی ایران برای تحصیل در رشته حسابداری به انگلستان رفت، و این دوره را که مدت آن هشت سال بود در پنج سال به پایان رسانید و با موافقت بانک ملی ایران دو سال نیز در مدرسه اقتصاد لندن به تحصیلات عالی در رشته اقتصاد پرداخت و در این رشته موفق به دریافت درجه فوق لیسانس شد.

بازگشت اسمعیل عرفانی به میهن، تا پایان جنگ جهانگیر دوم به طول انجامید. در این زمان او نخستین حسابدار خبره ای بود که به ایران برگشت و در بانک ملی ایران به خدمت ادامه داد و به دستور مدیر عامل وقت این بانک، به بررسی و بازنگری سازمان بانک یاد شده ماموریت یافت.

اسمعیل عرفانی، با کمال تاسف، در سال ۱۳۲۶؛ یعنی در سن ۳۰ سالگی، در جریان مسافرت به شمال کشور، در اثر تصادفی شدید هنگام رانندگی از ناحیه کمر به شدت آسیب دید و از هر دوپا فلج شد. این حادثه تاثیری ناگوار بر روحیه او نهاد و افسردگی شدیدی بروی عارض کرد تا آنکه از سوی بانک ملی ایران به منظور معالجه برای مدت ۶ ماه به انگلستان فرستاده شد. منتها معالجات نتیجه ای در پی نداشت، اما چون این مدت را در میان معلولان جنگی جنگ جهانگیر دوم به سر برد، از مشاهده روحیه

امیدوار و فعالیت و تحرک آنان روحیه اش بکلی دگرگون شد و از آن پس به مدت ۲۷ سال روی صندلی چرخدار با نهایت جدیت و امیدواری به فعالیتهای علمی و فرهنگی خود ادامه داد. به گفته دکتر فضل ا ...اکبری:"بخش درخور توجه عمرشان که زمان بعد از تصادف را دربر می گرفت، روی تحت و در یک اتاق در طبقه زیر زمین بانک ملی و سپس بانک مرکزی سپری کردند".در این زمان مبارزات مردم ایران در راه ملی کردن صنعت نفت آغاز شده بود و او با همان وضعی که داشت به این مبارزات پیوست و در همان حال در اجتماعات حضور می یافت و در راه پیماییها شرکت می کرد. افزون بر این با انتشار مقاله های اقتصادی در روزنامه های کیهان و اطلاعات نظریه های جدیدی برای سازماندهی اقتصاد بدون اتکا به درآمد نفت ارائه کرد که مورد توجه دکتر محمد مصدق قرار گرفت و او را در شمار مشاوران اقتصادی خود برگزید و هفته ای چند بار با وی به مشورت می پرداخت.

در همین زمان بود که گروهی از نمایندگان مجلس شورای ملی به تحریک دشمنان نهضت، به شدت برعلیه دکتر مصدق به مخالفت برخاستند. اسمعیل عرفانی از طریق یکی از دوستانش توانست فهرست اسامی سهامداران ایرانی شرکت سابق نفت انگلیس را که از شمار مخالفان مصدق بودند به دست آورد و این فهرست را در روزنامه ها منتشر ساخت و آشکار شد وکلایی که به سرکردگی جمال امامی با اقدامات دکتر مصدق مخالفت می کردند، از سهامداران شرکت نفت بوده اند. این اقدام او سبب شد که از شدت مخالفتها کاسته شود و دکتر مصدق نیز وی را مورد تشویق قرارداد. او در همین زمان به عنوان رییس هیئت عالی بازرسی شرکت ملی نفت در جریان خلع ید از شرکت انگلیسی منصوب شد و به همراهی دوست و همکار همیشگی اش زنده یاد استاد حسن سجادی نژاد به استقرار نظام مالی صنعت نفت یاری رسانید.

اسمعیل عرفانی از بنیانگذاران دانشکده حسابداری و علوم مالی شرکت ملی نفت ایران است. دکتر فضل ا... اکبری در این باره می گوید: "ایشان به لحاظ وضع جسمانی خود نمی توانستند درکارهای اجرایی فعالیت یا حتی تدریس کنند، مرحوم سجادی نژاد دانشکده یاد شده را پایه گذاری کردند و ریاست آنرا برعهده گرفتند، منتها در همه حال از یاری و همراهی مرحوم اسمعیل عرفانی بهره مند بوند". غلامرضا حیدر خویی از شاگردان اسمعیل عرفانی فضای جلسه اعلام موافقت با به رسمیت شناختن مقاطع تحصیلی مدرسه عالی حسابداری و علوم مالی را به وسیله استاد چنین توصیف کرده است: "آن جثه رنجور به کمک یاران صمیمی اش برروی صندلی چرخدار پشت تریبون قرار گرفت و موافقت مسئولان وقت را با صدایی آرام، نگاهی نافذ و تبسمی حاکی از احساس رضایت به آگاهی مشتاقان حاضر در جلسه رسانید. سکوتی ژرف فضای جلسه را فرا گرفت و با جدا شدن صندلی چرخدار از تریبون بود که حاضران به احترام به پا خاستند و با کف زدنهای ممتد استاد و پشتیبان خود را ستودند". او پیش از این نیز مدرسه حسابداری بانک ملی ایران را که گواهینامه دانشگاهی نمی داد، تاسیس کرده بود و نخستین کتاب حسابداری و حسابرسی خود را برای آموزش در این مدرسه تالیف کرد.

اسمعیل عرفانی تا آنجا که توانست به تدریس پرداخت و همراه آن به تالیف کتابهایی در رشته حسابداری، از جمله سه جلد کتابهای حسابداری مدیریت و کتاب حسابرسی همت گماشت. کتابهای پیشگفته معتبرترین منبع مطالعه در زمینه حسابداری مدیریت و حسابرسی تا سالهای اخیر و انتشار کتابهای جدید در این رشته بود.

عملکرد شغلی و رفتار حرفه ای او درخور توجه بسیار است. ذکر داستانی در این مورد خالی از لطف نیست. زمانی که عرفانی رییس هیئت عالی بازرسی شرکت نفت بود، آگاه شد تعدادی از اعضای هیئت مدیره این شرکت ـ برخلاف قانون ـ در شرکتهای نفت خارجی سهم دارند. نخست در آمریکا و پس از توفیق نیافتن در این باره در کتابخانه پارلمان کانادا به جستجو پرداخت و موفق به دستیابی به مدارک مورد نیاز جهت اثبات موضوع شد و اعضای مورد نظر را در موقعیتی قرار داد که ناگزیر بودند یا از سهام خود در شرکتهای پیشگفته صرفنظر کنند یا آنکه از عضویت هیئت مدیره شرکت نفت استعفا دهند. زمانی دیگر با خبر شد

برخی از شرکتهای نفتی در قراردادهـای خود بـا یکی از کشورهای بحرین یا کویت امتیازهای درخور توجهی را برای این کشورها در نظر گرفته انـد در حـالی که در موارد مشابه، همان امتیازها را از ایران دریغ داشـته بودنـد و وجود چنین امتیازاتی را در قرارداد با سـایر کشورهـا نیز انکـار می کردنـد. او درصـدد اثبـات موضوع برآمـد، تا آنکه به منظور بررسـی سیسـتمهای مالی شـرکتهای نفتی خـارجی به آمریکا اعزام شـد. در آنجا کوشـید تا در کتابخانه معروف کنگره به قراردادهای موردنظر دست یابـد، اما رییس قسـمت خاورمیانه کتابخانه یادشده، از هرگونه همکاری در این زمینه، به دلیل محرمانه بودن اسناد مذکور خودداری کرد. اسمعیل عرفانی با وضـعیت جسـمی خود رنج سـفر را برخود هموار کرد و فاصـله دو هزار کیلومتری واشـینگتن تا کانادا را طی کرد اما بازهم به نتیجه نرسـید. به شـیکاگو که قراربود سیسـتمهای مالی شـرکتهای اسـتاندارد اویل و ایندیانا را در آنجا مطالعه کند، بازگشت و سـرانجام با کوششـها و پیگیریهای وصف ناپذیر و هوشـمندانه و در پرتو شـناخت و آگاهی که از مناسـبات و سیسـتمهای اداری و اطلاعاتی آن شرکتها داشت به اسـناد مورد نظر دست یافت و امکان دسترسـی به امتیارات مورد انتظار را در مذاکرات بعدی فراهم ساخت. زمانی نیز موفق به کشف تقلب و حساب سازی در حسابهای کنسرسـیوم شد، اما مدیران کنسرسـیوم با اتکا به پشتیبانی دربار به گزارشهای او وقعی نگذاشتند. اسمعیل عرفانی آنان را تهدید کرد که در صورت نپرداختن حقوق کامل شرکت ملی نفت ایران، آنان را به دلیل رعایت نکردن قوانین مالیاتی آمریکا درخود آن کشور تعقیب خواهد کرد، همین تهدید سـبب شد که کنسرسیوم جبران خسارتهای وارد شـده به ایران از این بابت را بپـذیرد. مدعای عرفانی نزدیک به ۵۰ میلیون دلـر بود، امـا دکتر امینی نخست وزیر وقت که برای وصول این مطالبـات به خارج رفته بود، در آنجا کل خسارت را به ۲۰ میلیون دلار مصالحه کرد و این موضوع باعث رنجش عرفانی شد که معتقد بود، حق با ایران بوده و می توانسته اند تمامی خسارت را مطالبه کنند.

در اواخر خـدمتش در شـرکت نفت به علت اختلافهـایی که بین او و دکتر اقبال به خاطر گزارشـهای او در مورد تخلفات شـرکتهای خارجی بروز کرده بود، ناگزیر شد، شـرکت نفت را ترک کند و به بانک مرکزی بازگردد. در آنجا فعالیت خود را به عنوان معاون مطالعاتی این بانک ادامه داد، یک سال هم در این سمت بود که بازنشسته شد و در سال ۱۳۵۲، در سن ۵۷ سالگی به علت نارسایی کلیه درگذشت.

به گفته دکتر فضل ا... اکبری "...اصـطلاحهای حسابرس و حسابرسی را برای نخستین بار مرحوم اسمعیل عرفانی به کار بردند. پیش از این که ایشـان این اصـطلاحها را پدیـد آورنـد، واژه هـای ممیز و ممیزی به کار می رفت که صـرف نظر از مفهوم کلی، در عرف مردم بیشتر به رسیدگی از دید و برای تشـخیص مالیات اطلاق می شد".اسمعیل عرفانی پیشگام تاسیس تشکلهای حرفه ای در ایران بود، دکتر اکبری در این بـاره گفته است: "علاقه ایشان به پیشـرفت حرفه و توسـعه و تشـکل آن به حـدی بود که به رغم مشـکلات جسمی و گرفتاریهای شغلی برتمامی فعالیتها نظارت می کردند و خودشان نیز پا به پای دیگران در تمام کارها مشارکت می جستند. در واقع دلیل پیشرفتهای درخور توجه حرفه در دوره فعالیت ایشان همین بود".نخستین انجمن حسابداران ایران در سال ۱۳۴۲ به ثبت رسید. دکتر اکبری گفته است:".... بانی تاسیس این انجمن مرحوم اسمعیل عرفانی بودند و جلسات نیز در دفتر ایشان تشکیل می شد و پیگیری و پـایه گـذاری آنرا خـود ایشـان برعهـده داشـتند".جنبه دیگر شخصـیت اسـمعیل عرفـانی، وجه فردی، رفتـاری و فرهنگی اوست. دکتر اکبری در این باره گفته است: "... شخصیت ممتازی بودند و دفترشان مرکز تجمع حسابداران برجسته وصاحبنظران آن زمان بود و سـمت پیشـکسوتی داشتند. نقش جشمگیر ایشان در تاسیس انجمن حسابداران و تالیف کتابهای حسابداری و حسابرسی بر همگـان روشن است. در واقع هر کـار و کوششـی از دفـتر ایشـان آغـاز می شـد". دکـتر اکـبری همچنین گفته است: "دو صـفت تیزهوشـی و جـدی بودن را بیش از سایر ویژگیهای ایشان به خاطر دارم و فکر می کنم این صـفات با کیفیتی که در مرحوم اسـمعیل عرفانی وجود داشت، در کمتر کسی یافت می شود، بویژه در شرایطی که ایشان به فلج مبتلا بودند و پیامدهایی که این بیماری برای ایشان داشت. با این حال چنان فعال بودند که بندرت می توان فردی این گونه فعال سراغ کرد".

در میان طیف گسترده علائق و دلبستگیهای او مانند فعالیتهای حرفه ای، فعالیتهای اجتماعی، تالیف و تدریس و متشکل ساختن حرفه و تاسیس دانشگاه و جز آن، شعر نیز از امتیاز چشمگیری نزد او برخوردار بود. در میان شعرای ایرانی، به اشعار سعدی و حافظ و بیش از همه به مولانا دلبستگی داشت و به مطالعه و بررسی عرفان علاقمند بود.

به مسافرت و گذران در طبیعت و مناطق کوهستانی علاقه بسیار داشت و پیش از آنکه آن حادثه دردناک، شیوه دلخواهانه زندگی را از او دریغ نماید، از هر فرصتی برای اقامت همراه دوستان و بستگانش در طبیعت کوهساران بهره می جست.

برای افراد درستکار و صادق و کوشا احترام بسیار قائل بود و از دروغ و ریا و شنیدن حرفهای نسنجیده و ناروا برآشفته می شد. بسیار صریح بود و ناخرسندی خود را از دیگران به آسانی با آنان در میان می نهاد. روابط او با دیگران دوستانه و همراه با احترام بود، درستکار و دقیق و سختکوش بود و با دیگران مناسباتی جدی، صمیمانه، ملاطفت آمیز و مهربان داشت. در عین حال در مواردی که ادامه روابط خود را با دیگران مناسب نمی دانست، بسیار صریح نظر خود را ابراز می داشت و در منتهای خونسردی و احترام بتدریج با آنان قطع رابطه می کرد. از ورود به حوزه شخصی زندگی افراد به شدت پرهیز می کرد و به دیگران نیز اجازه نمی داد که به مسائل شخصی او بپردازند. با دانشجویانش صمیمی و حمایتگرانه و در عین حال با انضباط و جدی رفتار می کرد. ساده و بی پیرایه می زیست، قانع و از تجملات بیزار بود، معاشرت با دوستان و بستگانی را که ساده زندگی می کردند بسیار دوست داشت و تا حد امکان از حضور در مراسمی که با تشریفات و تجملات همراه بود، پرهیز می کرد، اما از مشارکت در امور اجتماعی به هر شکلی که ممکن بود، از جمله به صورت اهدای کمکهای مالی موثر استقبال می کرد.

بالاترین آرزویش این بود که مردم خوب و درست کارکنند و کار به کاردان سپرده شود و دیگر اینکه، مگر روزی بهبود یابد و از رنج بیماری وارهد.خانواده اسمعیل عرفانی برایش احترام بسیار قایل بودند، کوششهای او را تقدیر می کردند و وی را موجب مباهات خود می دانستند.اسمعیل عرفانی معتقد بود:" اگر واقعاً سیستم حسابداری و حسابرسی درستی در مملکت نداشته باشیم، هیچگاه اصلاحات اقتصادی به جایی نمی رسد". علی اصغر آموختهپیشکسوت آگاه

گردآورنده: توران اکوان

در سامان گرفتن این نوشته، افزون بریاری و همراهی بی دریغ، از توجه و حوصله فراوان جناب آقای فریدون توحیدی مقدم قائم مقام محترم بانک ملی ایران و جناب آقای دکتر پیمان نوری عضو محترم هیئت مدیره بانک مسکن که از طریق در اختیار نهادن اطلاعات مربوط نقشی چشمگیر ایفا کردند و همکاریهای ارزنده کارکنان بانکهای ملی ایران و مسکن برخوردار بودیم. یاریها و همراهیشان چنان دستگیرمان بود که سپاس گزاردنش آسان نیست.

اما بزرگواران دیگری نیز در این کار به ما یاری دادند، همچون آقای کاظمی دینان مدیر روابط عمومی بانک ملی و آقای شیرمحمدی رییس کانون بازنشستگان بانک مسکن که کتاب و عکسهایی دست نیافتنی از مرحوم آموخته را در اختیارمان گذاشتند. مطلب حاضر را مدیون همه این یاریگرانیم و همراهیشان را ارج می نهیم.

حسابداری در ایران امروز، با تعریفها، مفاهیم و بازتاب عملکرد گسترده اش، جایگاه مناسبی در نظام مالی و اقتصادی یافته است. بازتاب این امر را می توان در توجه خاص مدیران به حسابداری و استفاده از اطلاعات مالی در تصمیمگیریها و سیاستگذاریهای استراتژیک موسسه ها و شرکتهای تحت نظارتشان مشاهده کرد. در سطح کلان نیز شاهد اعتماد و اتکای نظام مالی کشور به رسیدگیهای حسابرسان، بررسی اسناد و مدارک فعالیتهای مالی به وسیله آنان و قضاوت نهایی ایشان هستیم که در قالب گزارشهای حسابرسی منتشر می شود.

بررسی تاریخی تحولات دانش حسابداری نشانگر آن است که جایگاه کنونی حسابداری و حسابرسی در ایران مرهون تلاش استادان بزرگواری است که متاسفانه یا دیگر در میان ما نیستند و یا در سن کهنسالی دوران بازنشستگی خود را می گذرانند، گرچه

هنوز از تلاش و تحقیق باز نایستاده اند. فصلنامه حسابرس به منظور بزرگداشت این استادان و معرفی آنان به نسل کنونی حسابداران بر آن است تا با بضاعت و امکانات خود در هر شماره به معرفی یکی از آنان بپردازد.

نوشته حاضر یادکرد مرحوم علی اصغر آموخته است که از اولین دانش آموختگان و استادان پیشکسوت و پیشگام در حرفه ما به شمار می رود. متاسفانه با وجود تلاشهای ما، تماس با بستگان و نزدیکان ایشان میسر نشد، لذا برای دستیابی به اطلاعات مستند به دو محل کار و خدمت ایشان در بانک ملی ایران و بانک مسکن که قسمت عمده سالهای کاری خود را در آنها سپری کرده بودند، مراجعه شد.

علی اصغر آموخته (نام کامل: علی اصغر آموخته) در سال ۱۲۸۴ در خانواده ای فرهنگی، در فضایی سرشار از عشق و زنده دلی در طبیعت زیبای بندرانزلی دیده بر جهان گشود. پدرش در وزارت معارف وقت به کار اشتغال داشت. او تحصیلات ابتدایی خود را در مدرسه هدایت و دوره متوسطه را در مدرسه علمیه تهران گذراند و از سال ۱۳۰۰ یعنی سن ۱۶ سالگی وارد خدمات دولتی شد. مدت ۶ سال در اداره فرهنگ گیلان مشغول به کار بود و از سال ۱۳۰۶ تا ۱۳۱۵ در بانک شاهنشاهی ایران در تهران به کار پرداخت. علی اصغر آموخته در این مدت کار حرفه ای را کافی ندانست و همچنان به مطالعه و گسترش آموخته هایش ادامه می داد. او ضمن آموزش زبان انگلیسی، فرانسه و روسی، به صورت مکاتبه ای، دانشجوی انجمن بانکداری لندن شد و در زمینه های حسابداری تجاری، صنعتی، بانکی و اقتصاد ارز خارجی تحصیلات عالی خود را دنبال کرد. سه سال بعد برایش فرصتی فراهم آمد تا با کار کردن در بانک فلاحتی و صنعتی ایران، وزارت بازرگانی و شهرداری تهران، خود را برای ورود به اصلی ترین محل کار خویش آماده تر سازد. علی اصغر آموخته در خرداد ماه سال ۱۳۱۸ به عنوان کارمند با امضای نماینده مختار، کار خود را در اداره حسابداری کل بانک ملی ایران شروع کرد و این آغاز دوره ای طولانی، پرکار و موثر بود که سیر آن چنین ادامه یافت:

مهر ۱۳۱۸: رییس اداره دوم اداره حسابداری کل بانک ملی ایران

آذر ۱۳۱۸: انتقال به وزارت دارایی به عنوان رییس اداره کل حسابداری قسمت اقتصادی

دی ۱۳۲۱: رییس اداره کل حسابداری بانک ملی ایران

مهر ۱۳۲۷: رییس نمایندگی بانک ملی ایران در لندن

تیر ۱۳۳۲: نماینده بانک ملی ایران در کمیسیون ارز (انتقال موقت به وزارت دارایی(

فروردین ۱۳۳۴: عضویت در هیئت مدیره بانک رهنی

بهمن ۱۳۳۸: پس از ۳۸ سال خدمت دولتی به افتخار بازنشستگی نایل آمد.

علی اصغر آموخته، آموخته بود و آموزش داد که بقا و اعتبار افراد حرفه ای مرهون تلاش بی امان و نظم فکری در انسجام بخشیدن به مطالب علمی و تخصصی است. برخورد او با مسایل حرفه ای این کلام ارزشمند را محقق ساخت که به واقع "سختکوشی هدیه خداوند است."

وی طی دوره مسئولیت خویش در سمت ریاست اداره کل حسابداری بانک، دو یادگار بسیار ارزشمند از خود به جای گذاشت که اکنون نیز در دیده صاحبنظران همچنان ممتاز و برجسته است. کتابهای علم حسابداری دوره اول و دوره دوم، مشتمل بر معاملات ارزی و عملیات حسابداری آنها، همراه با فصلی مشروح در تنظیم ترازنامه ها، دوکتابی است که همچنان ما را با دلسوزی، دقت نظر و عمق بینش مرحوم آموخته آشنا می کند. این دو کتاب که در سالهای ۱۳۲۴ و ۱۳۲۶ چاپ و منتشر شده، اگر چه به ظاهر برای استفاده کارکنان بانک نگاشته شده است، اما شاید با نگاهی دیگر مجموعه ای از دانش حسابداری آن دوران به شمار آید.

فاصله بین چاپ و انتشار دوره اول و دوم کتابهای یادشده نتیجه ماموریتی آموزشی بود که از طرف بانک و در انگلستان و آمریکا به او محول شد. در این ماموریت او عملیات بانکهای نوین را در ایروینگ تراست کمپانی، چیس نشنال بانک و فدرال رزرو از

نزدیک مشاهده کرد (۱۳۲۵) و در انجام وظیفه چنان دقت و توجه از خود بروز داد که ماحصل آن ماموریت وی به عنوان اولین نماینده بانک ملی ایران در کشور انگلستان در سال ۱۳۲۷، شد. این ماموریت همچنین از اهمیت ویژه ای برخوردار بود. در حکم ماموریت ایشان چنین آمده است": اطمینان دارم در این ماموریت که برای اولین بار بانک ملی ایران، خود را به وسیله نماینده ای مستقیماً به دنیای خارج معرفی می نماید، با شایستگی و حس میهن پرستی از عهده انجام وظایف خواهید برآمد".

عضویت در هیئت مدیره بانک رهنی، در زمانی صورت گرفت که آموخته نایب رییس کمیسیون ارز وزارت دارایی بود و انتخاب وی براساس پیشنهاد رییس بانک رهنی و موافقت وزارت دارایی و بانک ملی ایران، به عنوان صاحبان سهام آن بانک انجام گرفت. این مسئولیت نیز تنها ارتقای سمت نبود بلکه دلیلی داشت و آن انجام اصلاحات در اساسنامه و سایر مقررات بانک و آیین نامه استخدامی آن بود.بازنشستگی علی اصغر آموخته تنها منحصر به کلماتی بود که در روی کاغذ و به عنوان حکم اداری در سال ۱۳۳۸، ثبت شد. پس از آن هم وی فعالیتهای آموزشی خود را همچنان با دقت، جدیت و سختکوشی ادامه داد. چنانکه در سال ۱۳۴۵، به منظور مشورت در امورمالی و تربیت کادر حسابداری در سازمان تسلیحات ارتش دعوت به کار و ارائه نظر شد.

علی اصغر آموخته در اول فروردین ماه ۱۳۵۸ همزمان با آغاز بهار و رویش شکوفه ها برشاخه های خفته در سرمای زمستان، عزم دیار باقی کرد، اما طراوت اشتیاق او به شکوفایی علم و رشته تخصصی و حرفه ایش که سالها با عشق به آن زیست و خدمت کرد، همچنان باقی است. یاد این سرو آزاد که با نام علی اصغر آموخته در حیطه کار، علم و دانش حرفه ای چه در داخل کشور و چه در خارج از کشور رویید و بالید و بر و باری سرشار نثار دوستان، همکاران و شاگردانش کرد، همچنان زنده، مانا و پایدار است. روانش شاد.

ویژگیهای فردی علی اصغر آموخته منحصر به فرد است؛ سختکوشی، دقت در امور، نظم، جدیت، میهن پرستی و وقت شناسی از آن جمله اند. افزون بر این در محیط کار خود برای افراد صادق و کوشا احترام بسیار قائل بود و بر حرفه ای بودن، به روز بودن علمی و آگاهی از جدیدترین تغییرات در مسائل حرفه ای تاکید داشت. مناسبات جدی و سنجیده و در عین حال مهرآمیز او با کارمندان هنوز هم از خاطرات شیرین و پندآموز کارکنان قدیمی بانک رهنی قدیم (بانک مسکن کنونی) است.

پانوشت: Institute of Bankers, London دکتر علی وثوقاستاد فرزانه

روز اول ماه آذر سال جاری استاد فرزانه دکتر علی وثوق که همه عمر پربرکت خویش را به آموزش شاگردان پرشمار و افاضه دانش گسترده خویش گذراند روی در نقاب خاک کشید. حاصل عمر و تلاش پرارزش استاد دکتر وثوق، گروه کثیری از مدیران کنونی جامعه است که با بهره گیری از آموخته های آن استاد، هر یک یادگار ارزنده ای از او شمرده می شوند. کارنامه درخشان زندگی استاد، بیش از پنجاه سال تلاش علمی و آموزشی را نشان می دهد و این دستمایه ای گرانقدر برای آمرزش روح پرفتوح اوست. یاد استاد را گرامی می داریم و در نبود اسف انگیز او، خود و جامعه علمی کشور را بدین نکته تسلی می دهیم که دستاوردهای زندگی فانی استاد آنقدر است که حیاتی جاودان در دلهای همه اهل علم و فضیلت، برای ایشان پی افکنده است. با علم به اینکه جای خالی علمی و انسانی استاد را نمی توان پرکرد، این بیت را در اندوه از دست رفتنش می سراییم که:

از شمار دو چشم یک تن کم وز شمار خرد هزاران بیش

زندگینامه کوتاه استاد

مرحوم دکتر علی وثوق در سال ۱۳۰۴ در تهران متولد شد. وی در سال ۱۳۲۶ مدرک کارشناسی حقوق قضایی و در سال ۱۳۳۹ مدرک کارشناسی ارشد علوم اداری را از دانشکده حقوق دانشگاه تهران دریافت کرد. روانشاد دکتر علی وثوق دوره دکترای علوم سیاسی را نیز درهمان دانشکده طی کرد و در سال ۱۳۴۵ از رساله خود درباره حسابداری دولتی و امور مالی شهرداریها دفاع کرد. وی از همان زمان به عنوان استادیار، همکاری علمی خود را با دانشگاه تهران آغاز کرد و در سال ۱۳۵۵ درجه فوق تخصص رشته

حسابداری را از دانشگاه کالیفرنیای جنوبی آمریکا دریافت کرد. فقید سعید دکتر وثوق از سال ۱۳۵۱ مدیریت بخش حسابداری دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه تهران را به عهده گرفت و پس از چند سال تصدی معاونت دانشکده مزبور، ریاست این دانشکده را پس از انقلاب عهده دار شد و به مدت ۸ سال در این سمت انجام وظیفه کرد. روانشاد دکتر وثوق با اکثر دانشگاههای ایران همکاری داشت و آثار متعددی در زمینه های علمی و پژوهشی از وی به جای مانده است. وی عضویت در مجامع متعددی از جمله شورایعالی انقلاب فرهنگی، فرهنگستان علوم، و هیئت ممیزه مرکزی وزارت علوم و تحقیقات و فناوری را به عهده داشت.روانش شاد

یاد استاد

راه اندازی و برنامه ریزی دوره های کارشناسی ارشد و دکترای حسابداری و شناسایی این رشته در ستاد انقلاب فرهنگی و شورایعالی برنامه ریزی، مدیون زحمات و تلاش خستگی ناپذیر شادروان دکتر علی وثوق است؛ خدایش بیامرزد.دکتر علی ثقفی ـ دانشگاه علامه طباطبایی

شادروان دکتر وثوق، استادی گرانمایه و دانشوری صاحب اندیشه بود که حق بزرگی بر گروه بسیاری از دانش آموختگان حسابداری در دانشگاه تهران، آزاد اسلامی و سایر مراکز آموزش عالی دارد.دکتر رضا شباهنگ ـ واحد علوم و تحقیقات دانشگاه آزاد

او دانشمند، مهربان و دانشجو دوست بود.دکتر غلامرضا اسلامی ـ دانشگاه تهران

مرحوم دکتر علی وثوق، استادی سختکوش و صاحبنظر بود و عمر خود را در راه اعتلای حسابداری سپری کرد؛ روانش شاد.دکتر احمد مدرس ـ دانشگاه شهید بهشتی

استاد تا آخرین دقایق عمر با برکت خود، چون شمع، روشنایی بخش مجلس تعلیم و تربیت شاگردانش بود.محمدحسن سعادتیان ـ از سازمان حسابرسی

استاد آموزگاری وارسته بود که معلمی را فدای مال دنیا نکرد.موسی بزرگ اصل ـ از دانش آموختگان ایشان

مرحوم دکتر علی وثوق، علاقه وافری به تحقیق و تدریس دروس حسابداری مدیریت داشت و این ویژگی، در صرفه جویی بیت المال و کنترل هزینه ها در زمان ریاست وی در دانشکده مدیریت دانشگاه تهران قابل لمس بود.تعدادی از همکاران ایشان در دانشگاه تهران مصطفی علی مدداندیشمندی پرمایه ، پرکار و پربار

..."در رابطه با علی مدد، صفاتی با مصادیق عملی آنها، که خود طی سالها ناظر بوده ام، به خاطر می رسد: دقت نظر، سرعت انتقال، پایبندی به اصول، صراحت لهجه، بی باکی و...؛ اینها علاوه بر صفات مردمی او که اهم آنها تواضع و فروتنی و خلوص نیت است، جلوه گری می کنند. گاه جمع اضداد را در او می یابید : فروتنی وصف ناشدنی در مقابل بی باکی ، ستیز و تسلیم ناپذیری آن گاه که پای تخطی از اصول در بین باشد.اگر از من می پرسید صفت ممتاز علی مدد چیست، صفتی که بیش از هرچیز جلب توجه می کند، بی درنگ می گویم ژرف اندیشی و گزیده گویی . بسیار می اندیشد و کم می گوید ولی سنجیده ، به موقع و به مورد می گوید.او این امتیاز را مدیون ذهنی است تحلیلگر، وقاد و نقاد که خداوند به او عطا فرموده است".

دکتر فضل الله اکبری ۱۳۸۱ – اندیشمندی پرمایه ،پرکار و پربار – مجله حسابرس

در آذرماه ۱۳۱۵ در تهران در خانواده ای متوسط متولد شدم. پدرم، مرحوم ابوالقاسم علی مدد متخلص به قطره، نانوا بود و در عین حال، در مدح و در رثای پیامبر، ائمه و معصومین، مدیحه و مرثیه می سرود و چند کتاب مدایح و مراثی حاصل کار او است.

دوران دبستان و دبیرستان را در تهران و در مدارس دولتی گذرانیدم و در سال ۱۳۳۴ دیپلم ریاضی گرفتم. در سال ۱۳۳۷ در مؤسسه علوم اداری دانشگاه تهران پذیرفته شدم و در سال ۱۳۳۹ گواهینامه عالی حسابداری گرفتم. در سال ۱۳۴۳ در مؤسسه عالی

حسابداری به ادامه تحصیل در رشته حسابداری پرداختم و در سال ۱۳۴۷ لیسانس گرفتم. در مهر ۱۳۴۷ در دوره فوق لیسانس دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران در رشته اقتصاد مالی پذیرفته شدم و در بهمن ۱۳۴۸ دوره را تمام کردم. در سالهای ۵۷-۱۳۵۱ به تناوب به انگلستان رفتم و مطالعاتی را انجام دادم که به مدرکی نینجامید.

در سال ۱۳۳۵ به عنوان کارمند در بنگاه عمران دهات مشغول به کار شدم و سه سال را در دهات گرمسار کار کردم. در سال ۱۳۳۷ به تهران منتقل شدم و تا سال ۱۳۴۶ مشاغل مختلفی را به عهده داشتم که آخرین آن معاون حسابداری بود. در این سال اداره امور کمکهای اهدایی به طرحهای عمرانی دهات به من محول شد که تا اوایل سال ۱۳۴۷ در بنگاه عمران و سپس در وزارت آبادانی و مسکن ادامه داشت. در اواسط سال ۱۳۴۷ به وزارت علوم و آموزش عالی منتقل شدم و در سمت معاون مدیرکل مالی تا سال ۱۳۵۰ خدمت کردم. در این سال به سمت مدیرکل طرحها و بررسیهای وزارت علوم منصوب شدم که تا سال ۱۳۵۳ ادامه داشت. در این سال با عنوان معاون و قائم مقام رئیس دانشگاه بلوچستان در کار تأسیس و شروع به کار دانشگاه مزبور خدمت کردم که تا سال ۱۳۵۷ ادامه داشت. در سال ۱۳۵۸ به سمت معاون اجرایی وزارت علوم منصوب شدم که تا سال ۱۳۵۹ ادامه یافت و در این سال بازنشسته شدم.

در سالهای ۱۳۴۸ تا ۱۳۵۲ در موسسه عالی حسابداری، مدرس دروس مختلف حسابداری بودم و از آن پس تا سال ۱۳۵۳ در دانشگاه تربیت معلم مامازن و دانشکده مدیریت گیلان به طور پاره وقت تدریس کردم. در سال ۵۷-۱۳۵۶ در دانشکده مهندسی دانشگاه بلوچستان اقتصاد مهندسی درس می دادم. از سال ۱۳۶۳ تا ۱۳۶۹ در دانشکده حسابداری شرکت نفت، دانشگاه امام صادق و دانشکده تحصیلات تکمیلی دانشگاه آزاد، مدرس پاره وقت بودم و از آن سال تا کنون در دوره فوق لیسانس مؤسسه عالی بانکداری ایران سیستمهای حسابداری و حسابداری بانکها را درس می دهم.

در سالهایی که در طرح و بررسیهای وزارت علوم کار می کردم بنا به نوع کار، کارهای پژوهشی مختلفی را سرپرستی کردم و در طول سالهای خدمت در بلوچستان مطالعاتی در زمینه وضعیت اقتصادی ـ اجتماعی منطقه و همچنین مطالعاتی در زمینه برنامه ریزی آموزش عالی از دیدگاه توسعه منطقه ای انجام دادم که در تهیه طرح جامع آموزشی آن دانشگاه مورد استفاده قرار گرفت. پس از بازنشستگی از خدمت دولت در سال ۱۳۵۹ از اوایل سال ۱۳۶۰ به عنوان پژوهشگر پاره وقت در مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی به کار پاره وقت پرداختم که تاکنون ادامه دارد.

فهرست کتابها

اصول حسابداری ـ جلد ۱، با آقای نظام الدین ملک آرایی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۶۸، سیزدهمین چاپ، ۱۳۸۰

اصول حسابداری ـ جلد ۲، با آقای نظام الدین ملک آرایی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۰، هشتمین چاپ، ۱۳۸۰

مبانی و روشهای عمومی حسابداری، با آقای نظام الدین ملک آرایی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۴، پنجمین چاپ، ۱۳۸۰

حسابداری پیمانکاری، با آقای نظام الدین ملک آرایی، ویرایش اول ۱۳۶۳، ویرایش دوم ۱۳۷۸، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، هشتمین چاپ، ۱۳۸۰

بررسی تحلیلی یا استفاده از تجزیه و تحلیل در حسابرسی، با آقای دکتر فضل الله اکبری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۷۹

اوراق مشارکت: سوابق، مقررات و حسابداری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۰

حسابداری استهلاک، با آقای دکتر فضل الله اکبری، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی ۱۳۷۲، پنجمین چاپ، ۱۳۷۸

گزیده ای از قوانین و مقررات تجاری برای مدیران و حسابداران، با آقای نظام الدین ملک آرایی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۶۴

اقتصاد ایران، تألیف جولیان باری یر، ترجمه، با آقایان تقوی، تیموری و نفیسی، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی، ۱۳۶۳

استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱، افشای رویه های حسابداری، ترجمه، با آقایان دکتر تقوی و عالی ور، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی، ۱۳۶۰

استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۵، اطلاعاتی که باید در صورتهای مالی افشا شود، ترجمه، با آقایان دکتر تقوی و عالی ور، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی، ۱۳۶۱

استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۹، حسابداری فعالیتهای تحقیق و توسعه، ترجمه، با آقایان گودرزی و تیموری، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی، ۱۳۶۱

استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۰، وقایع احتمالی و رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه، ترجمه، با آقای ارباب سلیمانی، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی، ۱۳۶۱

استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۱،حسابداری پیمانکاری، ترجمه، با آقایان ملک آرایی و عالی ور، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی، ۱۳۶۱

استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۶، حسابداری اموال ماشین آلات و تجهیزات، ترجمه، با آقایان عالی ور و ملک آرایی، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی، ۱۳۶۱

استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۱۸، شناخت درامد، ترجمه، با آقای ارباب سلیمانی، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی، ۱۳۶۲

استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۲۱، حسابداری آثار تغییرات نرخ ارز، ترجمه، با آقای عباس ارباب سلیمانی، مؤسسه حسابرسی سازمان صنایع ملی، ۱۳۶۳

استاندارد بین المللی حسابداری شماره ۳۰، موارد افشا در صورتهای مالی بانکها و مؤسسات مالی مشابه، ترجمه، با آقای عباس ارباب سلیمانی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۱

رهنمودهای بین المللی حسابرسی: شامل رهنمودهای مقدمه، هدف و دامنه حسابرسی صورتهای مالی، موافقتنامه حسابرسی، اصول بنیادی حاکم بر حسابرسی و گزارش حسابرسی، ترجمه، با آقای عباس ارباب سلیمانی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سالهای ۷۰ـ۱۳۶۴

استانداردهای بین المللی حسابرسی: شامل استانداردهای مقدمه، مبانی نظری و قرارداد حسابرسی، ترجمه، با آقای عباس ارباب سلیمانی، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی، سالهای ۷۶ـ۱۳۷۳

حسابداری کالای امانی، با آقای نظام الدین ملک آرایی، انتشارات پیام، ۱۳۵۳، ویرایش دوم، انتشارات پیشبرد، ۱۳۷۰

اشتباهات و اصلاحات، با آقای نظام الدین ملک آرایی، انتشارات پیام، ۱۳۵۴

جریان وجوه نقد، با آقای نظام الدین ملک آرایی مدرسه عالی مدیریت گیلان، ۱۳۵۴

بخش عمومی و اقتصاد ایران، ۱۳۵۴ منتشر نشده

فهرست اهم مقالات

فرهنگ اصطلاحات حسابداری ، میراث استادان فقید ،مجله حسابرس ، شماره ۲۸،بهار ۱۳۸۴

درآمدی بر اخلاق و آئین رفتار حسابداران حرفه ای ،مجله حسابرس ،شماره ۲۷،زمستان ۱۳۸۳

نگاهی به شیوه تالیف زنده یاد دکتر عزیز نبوی ،مجله حسابرس ،شماره ۲۲،زمستان ۱۳۸۲

استانداردهای حسابداری و نقد حسابداری و گزارشگری مالی در بانکهای ایران، مجله حسابرس ، شماره۲۱ ، پائیز ۱۳۸۲

پژوهشی در ضوابط تجدید ارزیابی دارائیهای ثابت در جهان و مقررات و تجارب تجدید ارزیابی در ایران – مجله حسابرس– شماره ۱۶ – مهر و آبان ۱۳۸۱

شورای جامعه حسابداران رسمی ایران و چالش پیش رو، مجله حسابرس، شماره ۱۲، پاییز ۱۳۸۰

مروری تاریخی بر شکل گیری جوامع حسابداری، مجله حسابرس، شماره ۳، آبان ۱۳۷۸

نگاهی به مبانی نظری، ضرورتها و الزامات تجدید ارزیابی داراییها، حسابداری برق شماره های ۱۹، ۲۰ و ۲۱، بهار، تابستان و پاییز ۱۳۷۸

بحثی کارشناسانه درباره اوراق مشارکت و مسائل آن، مجله پیام امروز، شماره های ۲۶ و ۲۷ مهر و آبان ۱۳۷۷

مروری اجمالی بر روشها و تکنیکهای تحلیل مالی، حسابداری برق، شماره های ۱۲ و ۱۳، تابستان و پاییز ۱۳۷۶

اوراق مشارکت، سرمایه های کوچک برای طرحهای بزرگ، مجله پیام امروز، شماره ۱۵، دی ۱۳۷۵

نگاهی به مبانی نظری سیستمها در توضیح کارکرد سیستم حسابداری، حسابرس: مجموعه مقالات شماره ۲، انتشارات سازمان حسابرسی، زمستان ۱۳۷۳

نگاهی به عوامل نارسایی در بیان اطلاعات حسابداری، حسابرس: مجموعه مقالات، شماره ۱، انتشارات سازمان حسابرسی، تابستان ۱۳۷۲

در تعریف سیستمی سیستم حسابداری، مجله حسابدار، شماره ۸۴-۸۳، نوروز ۱۳۷۱

حسابداری و قانون در ایران، مجله حسابدار، شماره ۸۰ـ۷۹، شهریور و مهر ۱۳۷۰

جوایز علمی

کتاب اصول حسابداری جلدهای ۱ و ۲ تألیف مشترک با آقای نظام الدین ملک آرایی به عنوان کتاب سال ۱۳۷۱ دریافت تقدیرنامه و جایزه از رئیس جمهور

کتاب بررسی تحلیلی یا استفاده از تجزیه و تحلیل در حسابرسی تألیف مشترک با آقای دکتر فضل الله اکبری در نوزدهمین دوره انتخاب کتاب سال به عنوان کتاب درخور تقدیر در سال ۱۳۷۹

دریافت تقدیرنامه و جایزه به مناسبت پژوهشها و خدمات انجام شده از مراجع مختلف از جمله سازمان حسابرسی و وزارت نیرو

عضویت در مجامع حرفه ای

پذیرش در اولین دوره، به عنوان حسابدار رسمی در سال ۱۳۸۰

عضویت در هیئت عالی انتظامی جامعه حسابداران رسمی ایران دکتر علی ثقفیآفرینندهٔ مکتب تفکر نظری حسابداریدر ایران

دکتر موسی بزرگ اصل

در سال ۱۳۲۳، خانواده ای مؤمن و فرهنگی در قزوین صاحب فرزندی خوش یمن شدند که به حُب مولایشان امیرمؤمنان، نام علی بر او نهادند. پدر و مادر خانواده هر دو از رهروان آموزش بودند که به فرزندان میهن پاک خود دانش و ادب می آموختند. علی سه ساله بود که شمع فروزان وجود مادر خاموش و از گرمای هستی و مهر مادر محروم شد؛ و از همان اوان کودکی، دوران تجربه پایداری و شکیبایی وی آغاز گردید. در سایه حضور پدری آموزگار و دوراندیش، علی دوران تحصیلات ابتدایی و دبیرستان را با

موفقیت پشت سر گذاشت و در سال ۱۳۴۱ با دریافت دیپلم ریاضی از دبیرستان محمد قزوینی فارغ التحصیل شد.

وی در اولین فرصت ممکن در همان خدمت سربازی راه پدر و سیره مادر- پیشه معلمی- را پی گرفت و با استفاده از دوره سپاه دانش، قدم در راهی گذاشت که هیچ گاه از آن روی برنگرداند.

دکتر علی ثقفی در سال ۱۳۴۵ با ورود به مؤسسه عالی حسابداری، دوران تحصیلات تخصصی و عالی خود را پایه ریزی کرد و به طور همزمان در رشته حسابداری دانشکده حسابداری شرکت نفت نیز بر آموزه های خود افزود. همزمان با تحصیل، از سال ۱۳۴۶ در وزارت دارایی وارد حوزه تشخیص مالیات شد و مدت دو سال کمک ممیز و سه سال ممیز بود. از سال ۱۳۴۹ تا۱۳۵۱ نیز با تشکیل و اداره مؤسسه حسابرسی فن پال بر تجارب خود افزود. وی در بهمن سال ۱۳۴۹ موفق به دریافت درجه لیسانس از مؤسسه عالی حسابداری شد و با گذشت دو سال، در سال ۱۳۵۱ برای ادامه تحصیلات عالی به خارج از کشور رفت.

دکتر ثقفی دوره کارشناسی ارشد حسابداری را در سال ۱۳۵۱ در دانشگاه ایالتی ایندیانای آمریکا شروع کرد و در سال ۱۳۵۳، با معدل ۸/۱۹ این دوره را پشت سر گذاشت. وی بلافاصله در دوره دکترای حسابداری دانشگاه میسوری کلمبیای آمریکا پذیرفته شد که به طور همزمان اصول حسابداری ۱ و ۲ و حسابداری صنعتی ۱ و ۲ را نیز در این دانشگاه تدریس می کرد. پس از دریافت درجه دکترا (۱۳۵۶) از دانشگاه میسوری، این دانشگاه وی را به عنوان استادیار جذب کرد. سه سال نیز در دانشگاه میسوری با تدریس دروس حسابرسی، حسابداری پیشرفته و اصول حسابداری به تعلیم و تربیت پرداخت.

در سال ۱۳۵۹ زمانی که تحصیلکرده ها و غرب دیده ها یارای تحمل مشکلات میهن خود را نداشتند و جلای وطن می کردند، وطن پرستی و آموزه های جان بخش پدر و مادر، دکتر ثقفی را به وطن کشاند. و از این زمان است که خدمات پرقدرشان آغاز می گردد.

دکتر ثقفی به محض ورود، در دانشگاههای شهید بهشتی، دانشکده حسابداری شرکت نفت و مؤسسه عالی بازرگانی به تدریس پرداخت و آموزه های خود را به شاگردان تقدیم کرد.

با انقلاب فرهنگی و تعطیلی دانشگاهها، وارد وزارت بازرگانی شد و پس از مدتی به سمت معاونت بررسی قیمتها و عضو هیئت مدیره سازمان حمایت مصرف کنندگان و تولیدکنندگان منصوب شد. تصمیمات دکتر در این سِمَت تبعات اقتصادی، سیاسی و اجتماعی گوناگون و گسترده ای به همراه داشت که به همین دلیل از حساسیت فوق العاده ای برخوردار بود. این دوران طولانی، پرمشغله و طاقت فرسا (۱۳۶۰ تا ۱۳۸۰) دورانی سخت و همراه با فراز و نشیبهای گوناگون برای دکتر در عرصه عمل بود. با این همه، در این دوران نیز فرزندان دانشجوی خود را نیز تنها نگذاشت و با بازگشایی دانشگاهها در کنار آنان قرار گرفت.

دکتر ثقفی در دانشگاههای زیر در سطوح مختلف کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکتری تدریس کرده است:

دانشگاه شهید بهشتی،

دانشگاه تهران،

دانشگاه علامه طباطبایی،

دانشگاه صنعتی شریف،

دانشگاه امام صادق(ع)،

دانشگاه الزهرا(س)،

دانشکده حسابداری شرکت نفت.

گوشه ای از خدمات دکتر در دانشگاهها شامل این موارد است:

تدریس تمام دروس تخصصی دوره لیسانس در دانشگاههای مختلف،

تقریباً تدریس تمامی دروس تخصصی دوره کارشناسی ارشد،

تدریس نیمی از دروس دوره دکترای حسابداری،

راهنمایی بیش از ۱۰۰ پایان نامه کارشناسی ارشد و ۱۵ پایان نامه دوره دکترا.

در برهه ای که حرفه حسابداری نیاز مبرم به تفکر و اندیشه های نظری داشت، دکتر دوره کارشناسی ارشد را در دانشگاه تربیت مدرس راه اندازی کرد و مدت ۱۰ سال تلاشهای ارزشمندی را با سرپرستی رشته حسابداری این دانشگاه به انجام رساند .

دوره کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد نیز با همت ایشان آغاز شد که سه سال سرپرستی این دوره را خود به عهده گرفت.

با توجه به مشکلات دانشگاهها و کمبود مدرس و به رغم محدودیتهای گوناگون، دکتر علی ثقفی راه اندازی دوره های دکترای تخصصی حسابداری را در داخل کشور ضروری تشخیص داد و این دوره را ابتدا در دانشگاه تهران و سپس در دانشگاه علامه طباطبایی ایجاد و با تمام وجود سعی کرد که از کیفیت لازم برخوردار باشد. از جمله تلاشهای ارزشمند دکتر ثقفی دعوت از استادان ایرانی خارج از کشور و تشویق آنها به تدریس در دوره های دکترا، بود.

ایشان علاوه بر تدریس در دوره های کارشناسی ارشد و دکترا در دانشگاه تهران، مجله بررسیهای حسابداری را برای آموزش قلم زدن به دانشجویان خود و گسترش دانش حسابداری منتشر کرد و به مدت ۵ سال سردبیر آن بود. بسیاری از دانشجویان ایشان از این راه وارد حوزه نگارش مقالات علمی شدند و با تشویق ایشان این مسیر را ادامه دادند. از دکتر علی ثقفی بیش از ۲۰ مقاله در مجله های بررسیهای حسابداری، مطالعات مدیریت، اقتصاد مدیریت، حسابدار و حسابرس به چاپ رسیده است. دکتر ثقفی علاوه بر این، عضویت هیأت تحریریه مجله های مطالعات مدیریت و تحقیقات مالی نیز داراست.

دکتر علی ثقفی با سازمان حسابرسی ، همکاری مستمر داشته و مدت ۴ سال مدیر تدوین استانداردهای حسابداری بوده است. نشریه ۱۱۳ سازمان حسابرسی با عنوان مبانی نظری و گزارشگری مالی در ایران، یکی از دستاوردهای ارزشمند مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری وحسابرسی است که با مشارکت ایشان تهیه شده است.

دکتر علی ثقفی در سال ۱۳۷۷ عضو هیأت علمی دانشگاه علامه طباطبایی شد و همزمان برای بار دیگر مأمور خدمت در سازمان حمایت از تولیدکنندگان و مصرف کنندگان گردید. مأموریت ایشان تا سال ۱۳۸۰ ادامه داشت.

با آغاز به کار جامعه حسابداران رسمی، از سوی شورای عالی این جامعه دکتر علی ثقفی به سمت دبیرکل جامعه منصوب شدند.

فهرست مقاله های منتشر شده دکتر علی ثقفی

تحلیلی بر تأثیر رویه های حسابداری در تصمیم گیریهای مدیریت، مجموعه مقالات اولین سمینار حسابداری، زمستان ۱۳۶۸

ماهیت پژوهشهای حسابداری، اقتصاد و مدیریت، ۱۳۶۹

اطلاعات مالی و قیمت سهام، اولین سمینار بورس اوراق بهادار، ۱۳۷۰

مبانی نظری استانداردهای حسابداری بر واحدهای انتفاعی، بررسیهای حسابداری، تابستان ۱۳۷۱

تأثیر روشهای حسابداری در تصمیم گیریهای مدیریت، بررسیهای حسابداری، پاییز ۱۳۷۱

اعتلاء آموزش حسابداری در کشورهای در حال رشد: بررسی مورد ایران، بررسیهای حسابداری، پاییز ۱۳۷۱

Accounting Profession in Iran: Problems and Remedial Startegies، ۱۹۹۲

فرضیه بازار کارا اوراق بهادار و تأثیر آن در حسابداری، حسابرس، تابستان ۱۳۷۲

اقتصاد و حسابداری، دوقولهای ناسازگار، بررسیهای حسابداری، پاییز ۱۳۷۲

حسابداری طرحهای عمرانی غیرانتفاعی، سمینار ذیحسابان مالی، پاییز ۱۳۷۲

موانع توسعه حسابداری در ایران از دیدگاه تئوری، حسابدار، اسفند ۱۳۷۲

Income Information for Decision Making، بررسیهای حسابداری، پاییز ۱۳۷۲

نرخ بازده سرمایه گذاری: دفتری یا واقعی، مطالعات مدیریت، پاییز ۱۳۷۳

رفتار سود حسابداری، بررسیهای حسابداری، پاییز ۱۳۷۳

Islamic Banking Performance Evaluation and Control ، American Accounting Association Western Regional Meeting، تابستان ۱۳۷۴،۱۹۹۵ May

آزمایش تجربی در مورد نظریه سود تضمین شده برای سرمایه، بررسیهای حسابداری، تابستان و پاییز ۱۳۷۵

کاربرد سیستم کنترل در تجزیه و تحلیل انحرافات بهای تمام شده، بررسیهای حسابداری، زمستان ۱۳۷۵ بهار ۱۳۷۶

دکتر رضا شباهنگ

محققان و پژوهشگران در باب دغدغه های فکری جامعه اندیشه می کنند و حاصل کار خود را تدوین و به جامعه عرضه می کنند. هرچه مبادله و تعاطی آرا و نظریه های اندیشمندان با اعضای جامعه بیشتر باشد, خردمندی وسلامت و سعادت بیشتری نصیب جامعه خواهد شد. اگر وسیله انتقال آرای اندیشمندان فراهم نباشد, و اگر جامعه به سخن و تالیف دانشمندان خود کم توجه باشد, ارزشمندترین علم و دانشِ دانشمندان سودی به بار نخواهد آورد؛ مانند سنگ گرانبهایی که نه در نگین انگشتری که درخاک و سنگ فرومانده باشد.

نقش فرهنگ دوستان, ساختن انگشتری زر و جای دادن سنگ گرانبها درآن است. آن ظرف و این مظروف لازم و ملزوم یکدیگرند. اگر بگوییم فرهنگ دوستی و اشاعه فرهنگ, همسنگ علم اندوزی و علم پژوهی است, گزاف نگفته ایم.

سازمان حسابرسی و مدیرعامل آن آقای سید محمد رضا فاطمی, نقشی شایسته و ستودنی در ارتقای مقام حرفه و منزلت حسابداری درکشور داشته اند و بدون تردید تلاش ایشان برای اعتلای فرهنگ حسابداری به نامشان ثبت خواهد شد.

درهمایش باشکوهی که در روز سوم مردادماه ۱۳۸۰ به کوشش مدیرعامل سازمان حسابرسی و با حضور مدیران و مسئولان بلندپایه سازمان و محققان برجسته مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری وحسابرسی سازمان حسابرسی تشکیل شد, از نقش شایسته دکتر رضا شباهنگ در ادبیات حسابداری کشور تجلیل به عمل آمد.

در این گردهمایی استاد برجسته حسابداری آقای دکتر فضل ا... اکبری با کلامی شیوا و پر احساس از آقای دکتر شباهنگ تجلیل و تقدیر به عمل آوردند. (سخنرانی آقای دکتر اکبری در ادامه مطلب درج شده است.)دکتر رضا شباهنگ درسال ۱۹۷۰(۱۳۴۹ شمسی) تحصیلات خود را در دانشگاه سیراکیوز نیویورک تکمیل کردند و به اخذ درجه دکتری در رشته مدیریت بازرگانی با گرایش حسابداری نائل آمدند. ایشان ازآن پس به تدریس در دانشگاههای ایران و مطالعه و تحقیق و تالیف کتاب پرداختند. دکتر شباهنگ کارتدریس دروس حسابداری را از دانشگاه ملی سابق (دانشگاه شهید بهشتی) و مؤسسه عالی حسابداری شروع کردند و پس از انقلاب اسلامی ایران در دانشکده علوم اداری دانشگاه تهران, دانشگاه تربیت مدرس و دانشگاه آزاد اسلامی (دوره عالی تحقیقات) به تدریس پرداختند. ایشان درحال حاضربه عنوان عضو هیئت علمی و رئیس گروه مدیریت دوره عالی تحقیقات دانشگاه آزاد اسلامی فعالیت داشته و با سمت استادی به تدریس در دوره دکترای مدیریت اشتغال دارند.

دکتر شباهنگ درسال ۱۳۵۱ در زمانی که کتابهای اصول حسابداری به زبان فارسی در ایران انگشت شمار بود, کتاب تئوریهای حسابداری راتالیف کردند. تسلط ایشان به مبحث تئوریهای حسابداری و نیاز مبرم دانشپژوهان دوره دکترای حسابداری به کتابی مرجع دراین مبحث موجب شده است که ایشان تالیف کتاب جدیدی با همین عنوان را در برنامه کار خود قراردهند.

آقای دکتر شباهنگ از سال ۱۳۶۵ همکاری خود را با مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی آغاز کردند که هنوز ادامه دارد. ثمره این همکاری انتشار کتابهای متعدد در زمینه های حسابداری مالی, حسابداری مدیریت, مدیریت

مالی و حسابرسی عملکرد بوده است. آثار ارزنده دکتر شباهنگ توجه محافل علمی را به خود جلب کرده و چندین جایزه را به خود اختصاص داده است.فصلنامه حسابرس سلامتی و موفقیت ایشان را از خداوند منان خواستار است.

سخنان دکتر فضل ا...اکبری در مراسم تجلیل از دکتر رضا شباهنگ

سخن گفتن درباره دکتر شباهنگ هم سهل است و هم ممتنع. سهل است از این دید که صفات برجسته و بارز ایشان- که بسیاری از آنها را به لحاظ همراه بودن, روزانه می بینم- و تالیفات و تحقیقات بسیار ایشان, اشکالی پیش نمی آورد که تعدادی از آنها را بازگو کنم. اما آن چیز که ممتنع اگر نباشد بسیار مشکل است این که, دکتر شباهنگ چه هست و کیست؟ این از توان من ناتوان و از زبان من الکن خارج است.امروز صبح که ایشان در اینجا صحبت می کردند عوالمی راطی کردم. فکر من- این حافظه لجوج من که گهگاه آرامم نمی گذارد و رنجم می دهد- در مواردی هم نظیر امروز خوشبختانه شادم می کند. حافظه, پَرها زد و خیلی دور رفت. رفت به ۵۶ سال پیش, زمانی که تازه لیسانس گرفته بودم و نزد شادروان سلیمان حییم روی فرهنگ لغت روزی چند ساعت کار می کردم.

۵۶ سال پیش روی آخرین تالیف آن شادروان, کتاب فرهنگ فارسی به انگلیسی یک جلدی, کار می کردیم. وقتی دکتر شباهنگ صحبت می کردند روزی را به یاد آوردم که در فرهنگ, کلمه شباهنگ را نوشتم و جزییات آن روز دقیقاً جلوی چشمم مجسم شد. می گویند: "العلم فی الصغر, کالنقش فی الحجر." درست است, واقعاً درست است! به آن ایام بازگشتم وآنچه را آنروز گذشت امروز در جلو چشم دیدم. روزی را که فرهنگهای مختلف روی میز گسترده بود و ما باید دنبال معانی لغات می گشتیم. به فرهنگهای مختلف مراجعه کرده بودیم و این طرف و آن طرف به دنبال معنای واژه شباهنگ بودیم. مورنینگ استار (Morning star) درهمه فرهنگها هست، به معنای زهره. صبح زود که برخیزید ستاره زهره را می بینیدکه چگونه بیش از ستاره های دیگر سو می زند و نور می دهد. این یکی از معانی شباهنگ است. معنای دوم بلبل است, نای تینگل (Nightingale). هر دو را در فرهنگ نوشتیم.

بعد سئوالی پیش آمد. سئوال را من پرسیدم که: "خوب, شباهنگ که اضافۀ مقلوب است و به معنی آهنگشب است؛ ارتباط آن با ستارۀ صبح چگونه است و درثانی با بلبل چه ارتباطی پیدا می کند؟" این سئوال مقدمه ای شد برای جستجو به دنبال ارتباط این معانی با کلمه شباهنگ و اینکه چگونه شباهنگ می تواند این دو معنا را داشته باشد.

سرانجام یک روز, الآن هم به خاطر ندارم ازکجا, مرحوم حییم این ارتباط راپیدا کرد. ایشان گفت: "وجه تسمیه این است که شباهنگ نوید آهنگِ پایانِ شب را می دهد و بشارت رفتنِ ظلمات و دمیدنِ سپیده را، پس ارتباط آن با زهره روشن است. اما این که با بلبل چه ارتباطی دارد یکی از بهترین اشعار حافظ درتجسم- یعنی سخن گفتن از زبان نباتات, جمادات, پرندگان و غیره باانسان- این ارتباط را روشن می کند:

سحر بلبل حکایت باصبا کرد که عشق گل به مادیدی چه ها کرداز آن رنگ و رخم خون در دل انداخت از آن گلشن به خارم مبتلا کرد."گفت: "بلبل هم در سحر و سپیده دم، آواز می خواند و آغاز روز و پایان شبِ سیاه رانوید می دهد."

امروز دوستان می بینند که دکتر شباهنگ چه اسم بامسمایی دارد و چه سان این ستاره تابناک بر فرقِ تارکِ حرفه می درخشد و دیدید که چگونه دربیان مطالبی در زمینه تئوری حسابداری بلبل زبانی می کند. هنگامی که ایشان صحبت می کردند باز این حافظۀ لجوجِ من تمام دوستان اصفهانی راکه دارم به خاطر آورد. دیدم هیچکس به تسلطِ ایشان نتوانسته این لهجه را شیرینتر کند. تمام آن مواردی راکه لهجه غلظت دارد گرفته و آنجایی راکه به گوش سنگین می آید تعدیل نموده است به طوری که انسان وقتی صحبت ایشان رامی شنود, گاه مردد می شود که ایشان اصفهانی هست یا نیست.

دکتر شباهنگ واقعاً از هرنظر باعث افتخار است. شخصیتی است که از نزدیک ناظر فعالیت شبانه روزی ایشان بوده و هستم؛

تحقیقات و تالیفاتش را خوانده ام و می دانم چه زحماتی کشیده است. امیدوارم که هر روز بیش از پیش موفقیتهایی نصیب ایشان بشود.

کتابشناسی دکتر رضاشباهنگ

تئوری حسابداری, چاپ سوم, مؤسسه عالی حسابداری,۱۳۷۳

استفاده از ماشینهای محاسب الکترونیک در مدیریت, مؤسسه عالی حسابداری, ۱۳۵۱

حسابداری مالی (جلد اول), چاپ ششم, مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی,۱۳۸۰

حسابداری مالی (جلد دوم), چاپ ششم, مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی,۱۳۸۰

حسابداری صنعتی, (جلد سوم) چاپ هشتم, مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی,۱۳۸۰ (کارمشترک با عزیز عالی ور)

استفاده از تکنیکهای آماری در حسابرسی, چاپ دوم, مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی, ۱۳۷۴ (مورد تقدیر در نهمین دوره کتاب سال ۱۳۷۰)

راهنمای بکارگیری اصول پذیرفته شده حسابداری, مارتین ای میلر, چاپ دوم, مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری وحسابرسی سازمان حسابرسی,۱۳۷۷ حسابرسی عملکرد مدیریت, مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری وحسابرسی سازمان حسابرسی, ۱۳۷۳ (مورد تقدیر در سیزدهمین دوره کتاب سال ۱۳۷۵)

مدیریت مالی (جلد اول), چاپ سوم، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی, ۱۳۷۵

مدیریت مالی (جلد دوم), مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی, ۱۳۷۴

حسابداری پیشرفته ـ صورتهای مالی تلفیقی (جلد اول), چاپ دوم, مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری وحسابرسی سازمان حسابرسی, ۱۳۷۹ (مورد تقدیر در هفدهمین دوره کتاب سال ۱۳۷۸)

حسابداری مدیریت (با تجدیدنظر کامل), چاپ ششم, مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی, ۱۳۷۸

حسابداری پیشرفته (جلد دوم), مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی,

جامعیت گزارشهای سالانه و ویژگیهای مالی شرکتهای پذیرفته شده در سازمان بورس اوراق بهادار تهران، بررسیهای حسابداری، زمستان ۱۳۷۶

مدیریت استراتژیک و ایده های نوین حسابداری مدیریت، حسابرس، بهار ۱۳۷۷

صورتهای مالی میاندوره ای در بورس اوراق بهادار، حسابرس، زمستان ۱۳۷۷

ضوابط قیمت گذاری کالاها، آوند، آبان ۱۳۷۸

مقدمه ای بر مبانی نظری حسابداری مدیریت، حسابرس، اسفند ۱۳۷۹

در جستجوی واقعیت، حسابدار، اسفند ۸۰

در جستجوی واقعیت، حسابدار، اردیبهشت ۱۳۸۱

منبع: فصلنامه حسابرس

دنیای در حال تغییر حسابداری مدیریت

دکتر ویدا مجتهد زاده

تغییرات در اقتصاد امریکامنشاء بسیاری از تغییرات در نحوهٔ تدریس و عمل حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت، اقتصاد در حال رشد امریکا بود. برای نمونه، اهمیت تولید در اقتصاد امریکا تنزل کرد اما با وجود این کاهش, روشهای تولید دستخوش تغییر شد. براساس داده‌های جمع‌آوری شده توسط دولت، مخارج دستمزد به طور یکنواخت اهمیت خود را از دست داد. مطالب نشریات شناخته شده به ما می‌گوید که اقتصاد امریکا به اقتصادی خدماتی تبدیل خواهد شد. آمار نشان می‌دهد که طی پنجاه سال گذشته کار استخدام به چه وضعی درآمده است. در سالهای ۱۹۴۸ تا ۱۹۹۹ تعداد کارگران در بخشهای تولیدی نسبتاً ثابت ماند، در حالی که در بخشهای غیرتولیدی به طور عمده افزایش یافت. در سال ۱۹۴۸ تعداد افرادی که در خارج از بخش تولیدی کار می‌کردند، تقریبا سه (۸/۲) برابر تعداد شاغلان بخش تولیدی بود. اما در سال ۱۹۹۹ این نسبت به بیش از شش (۵/۶) برابر رسید.

تغییرات در کتابهای درسیحسابداری بهای تمام شده در روزهای اولیه با امروز بسیار متفاوت است. در کتابهای گذشته به موضوعاتی چون تهیه و ارائه اطلاعات برپایه جزئیات مواد، دستمزد، سربار و گزارشهای تولید، گردآوری و اثبات مخارج، کنترل و مقایسه مخارج (Nicholson and Rohrbach, ۱۹۱۹)، روشهای پرداخت به کارگران (روشهای استاندارد مبتنی‌بر نرخ و برنامه‌های انگیزشی)، فهرست حسابهای مورد استفاده در سیستم بهای تمام شده، نمونه مدارک مورد نیاز در این خصوص، روشهای تخصیص سربار، دلایل انواع تخصیص سربار، هزینه‌یابی استاندارد و گزارش انحرافها (Alford, ۱۹۳۴) می‌پرداختند، اما به عناوینی مانند: تجزیه و تحلیل بهای تمام شده، حجم فعالیت، سود ، تجزیه و تحلیل ارزش فعلی ، قیمتگذاری انتقالی یا موضوعات عدم تمرکز ، حسابداری مسئولیت ، گزارشگری قسمت که در کتابهای مدرن حسابداری مدیریت دیده می‌شود، توجهی نمی‌شد. کتابهای امروزحسابداری مدیریت شامل مباحثی از قبیل تصمیمگیریهای مدیران ونظارت آنان بر تصمیمگیریهای انجام شده و استفاده از ارقام حسابداری مانند مخارج، درآمدها و سودها برای ارزیابیِ عملکرد مدیران و کارکنان آنهاست. بنابراین بسیاری از مدیران داده‌های حسابداری را برای تصمیمگیری عملیاتی و ارزیابیِ عملکرد به کار می‌برند(Zimmerman ۱۹۹۷).

تغییرات در سازمانهای حرفه‌ای حسابداریکتابهای درسی و در نتیجه حرفه حسابداری مدیریت تغییر کرد. سازمان حرفه‌ای که حسابداران مدیریت اعضای اصلی آن هستند، انجمن حسابداران مدیریت ، نیز طی زمان گسترش یافت. در سال ۱۹۱۹ انجمن ملی حسابدارانِ بهای تمام شده امریکا ، تعداد ۳۷ عضو داشت. هدف این سازمان ایجاد انجمنی برای حسابداران صنعتی بود تا تجربیاتشان را در اختیار یکدیگر قرار دهند و مشکلات اعضای خود را حل کنند.انجمن رشد کرد، به بلوغ رسید و از تأکید صرف بر حسابداری بهای تمام شده به تأکید بر موضوعات مربوط به کنترل مدیریتی تغییر روش داد. ایجاد سیستمهای رایانه‌ای که در سالهای ۱۹۵۰ آغاز شد، حسابداران را قادر کرد که دامنه وسیعتری از خدمات را به مدیران ارائه کنند. در واقع زمانی که انجمن در سال ۱۹۵۷، به این واقعیت پی برد، کلمهٔ بهای تمام شده را از عنوان خود حذف کرد وبه انجمن ملی حسابداران تغییر نام داد. با گسترده شدن وظایف حسابداران از جمله تجزیه و تحلیل مالی و مدیریت مالی، انجمن مجدداً در سال ۱۹۹۱ نامش را به انجمن حسابداران مدیریت تغییر داد. نشریه اصلی انجمن نیز تغییر نام داد. در سال ۱۹۲۵ این نشریه با نام بولتن انجمن ملی حسابداران بهای تمام شده انتشار یافت که عمدتاً مقالات اعضا را که به توصیف موضوعاتی از قبیل هزینه‌یابی محصول و بودجه‌بندی می‌پرداختند، چاپ می‌کرد. در سال ۱۹۵۷ نام آن به بولتن انجمن ملی حسابداران تغییر یافت تا تغییر نام انجمن را منعکس کند و در سال ۱۹۶۵ نام آن به حسابداری مدیریت تغییر یافت. در سال ۱۹۹۰حسابداران مدیریت با کارهای مالی شرکتهایشان نیز عجین شدند و از این‌رو حرفه حسابداری مدیریت جهش دیگری کرد و موجب شد که در سال ۱۹۹۹ نام نشریه ماهانه انجمن به مالیه راهبردی تغییر یابد.

تغییر در تدریس حسابداری مدیریت اولین شماره مجله پژوهش حسابداری مدیریت مشتمل بر سه مقاله از استادان برجسته

حسابداری مدیریت بود؛ هر سه بر محور این موضوع که حسابداری مدیریت کجا بوده و به کجا خواهد رفت. در این مقاله به دیدگاههای دو تن از این نویسندگان اشاره می‌شود.آنتونی (R. Anthony, ۱۹۸۳) می‌نویسد که در سالهای ۱۹۳۰ نزدیکترین موضوع به کتابهای درسی حسابداری مدیریت، کتابهای حسابداری بهای تمام شده بود. او همچنین به تفاوت بین حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت به صورت زیر اشاره می‌کند ...:"به طور کلی کتابهای درسی حسابداری بهای تمام شده با ارقام سر و کار دارند، در حالی که حسابداری مدیریت برمبنای این ادراک است که انسان از ارقام استفاده می‌کند." به عقیده آنتونی هدف حسابداری بهای تمام شده، یافتن بهای تمام شدهٔ محصولات تولیدی است. در صورتی که هدف حسابداری مدیریت کمک به مدیران در استفاده از اطلاعات حسابداری برای ادارهٔ سازمانهاست. آنتونی به معرفی عناوینی مانند مخارج تفاضلی ، قیمتگذاری انتقالی، ارزش فعلی، مخارج سرمایه و مراکز سود در رشته حسابداری مدیریت می‌پردازد. هورن‌گرن (Ch. Horngren, ۱۹۸۹) می‌نویسد که چگونه وقتی در دانشگاه شیکاگو تدریس می‌کرده و همکار پروفسور واتر (Vatter) بوده با مخارج تفاضلی آشنا شده است. او همچنین آمار جالب زیر را ارائه می‌کند که نشان می‌دهد چگونه محتوای کتابهای حسابداری بهای تمام شده تغییر کرده است. براساس نوشته او، تعداد فصلهای کتابهای حسابداری مدیریت که به ارزیابی کالا اختصاص یافته است (هزینه‌یابی کالا) از ۷۳ درصد در سالهای ۵۰ – ۱۹۴۵به ۴۶ درصد در سالهای ۱۹۷۰ کاهش یافته است؛ تعداد فصلهای مربوط به کنترل مخارج (بودجه‌بندی، انحرافات مخارج و غیره) طی این دوره یکسان مانده است، و تعداد فصلهای اختصاص داده شده به تصمیمگیری مدیریتی (برای نمونه، تصمیمات مربوط به ساخت یا خرید، تصمیمات قیمت، تجزیه و تحلیل بازده سرمایه و غیره) از ۶ درصد در اوایل این دوره به ۳۳ درصد در سالهای ۱۹۷۰ افزایش یافته است. تغییر بزرگ در موضوع مورد تمرکز کتابهای درسی حسابداری بهای تمام شده طی این دورهٔ بیست و پنج ساله، همانند تغییرات در انجمن حسابداران مدیریت بوده است. بررسی هفت کتاب جدید حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که حدود ۳۵ درصد فصلها به عناوین تصمیمگیری اختصاص داده شده است که تقریبا برابر با نسبت این فصول در کتابهای دوره ۱۹۷۰ است. ظاهراً از سالهای ۱۹۷۰ تا به‌حال کتابها (در قالب محتوای تصمیمگیری) تغییرات کمی‌داشته‌اند.به‌طور خلاصه اقتصاد، کتابهای درسی، سازمانهای حرفه‌ای، و موضوع حسابداری مدیریت در حال تغییر است.

نیم قرن آموزش و کاربرد حسابداری مدیریتروشن است که حسابداری مدیریت در حال رشد است و نگاهی دقیقتر به رویدادهای اصلی پنجاه سال گذشته، کمک می‌کند تا دریابیم که در حال حاضر در کجا هستیم. در این مقاله بحث را با هزینه‌یابی مستقیم که در سالهای ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ به اوج رسید آغاز می‌کنیم. سپس با اشاراتی به تغییرات ریاضی در حسابداری مدیریت، مطالعهٔ رفتاری، استفاده از تئوری کارگزاری و سرانجام مطالعه اینکه چگونه دنیای واقعی تجارت بر حسابداری مدیریت اثر می‌گذارد، آن را دنبال می‌کنیم.

هزینه‌یابی مستقیمبحث هزینه‌یابی مستقیم می‌تواند عمده‌ترین رویداد سالهای ۱۹۵۰ محسوب شود. تعداد مقالات، کتابها و پژوهشهای انتشار یافته در این زمینه از سال ۱۹۵۰ تا ۱۹۶۰ دلیل این ادعاست. براساس ادبیات، تعداد مقاله‌هایی که با عنوان هزینه‌یابی مستقیم در این دهه در امریکا به چاپ رسید، ۱۴۴ مورد بوده است، حال آنکه کمتر از شش مجله حسابداری منتشر می‌شد.بحث هزینه‌یابی مستقیم با انتشار دو مقاله در سالهای ۱۹۳۰ پایه‌گذاری شد. اولین مقاله مربوط به هریس(Harris, ۱۹۳۶) بود؛ با این عنوان که در ماه گذشته چه عایدمان شده است؟ که چگونگی محاسبه سود ویژه را براساس روشهای مختلف هزینه‌یابی کالا نشان می‌داد. مقالهٔ دوم با عنوان ایراد اغلب صورتهای سود و زیان در چیست؟ نوشتهٔ کهل (Kohl, ۱۹۳۷) بود. او در این مقاله استدلال کرد که تمام مخارج ثابت باید از مخارج محصول خارج شود.در دوره هزینه‌یابی مستقیم، چند تن از حسابداران دو مورد از بهترین نمونه‌ها، ماریل (Marple, ۱۹۶۷) و مک فارلند (McFarland, ۱۹۶۶) هستند) متذکر شدند که

هزینه‌یابی مستقیم فرای محاسبه صرف سود خالص، خلق کننده رویکرد کاملی برای حسابداری مدیریت برمبنای مفاهیم مخارج نهایی و حسابداری حاشیه فروش است. از این دیدگاه کلیه مخارج ثابت براساس قسمتهای مختلف یک واحد تجاری مشخص می‌شد. اگر شرکتی یکی از قسمتهایش را حذف می‌کرد، تمام مخارج ثابت قابل ردیابی به آن قسمت از بین می‌رفت. همچنین تمامی درآمدهای ایجاد شده به‌وسیله آن قسمت کسر می‌شد تا حاشیه فروش قسمت به دست آید. این رویکرد موجب می‌شد که سلسله مراتبی از حاشیه فروش ایجاد شود که براساس آن قسمتهای نزدیک به رأس سازمان نسبت به قسمتهای نزدیک به کف، مخارج ثابت بیشتری را به گردن بگیرند؛ همچنین به معنای آن بود که در گزارشهای مدیریت تخصیص مخارج نشان داده نمی‌شد.اولین کتاب حسابداری بهای تمام شده هورن‌گرن (Horngren, ۱۹۶۲)، رویکرد حاشیه فروش را به حسابداری مدیریت ارائه کرد؛ اما بررسی مقالات منتشر شده طی ۲۰ سال گذشته بیانگر آن است که این رویکرد پذیرش وسیعی پیدا نکرد.

تغییرات ریاضی در حسابداری مدیریتریاضیات اندیشه بزرگ بعدی بود که آموزش حسابداری مدیریت را تکان شدیدی داد. در سالهای ۱۹۶۰ بنیاد فورد اعتباری برای بالا بردن کیفیت آموزش بازرگانی در امریکا اختصاص داد. هدف یکی از برنامه‌های این بنیاد، تربیت کیفی استادان دانشکده های بازرگانی، و علمی‌تر کردن آموزش بازرگانی بود. از آنجا که ریاضیات زبان علم است، به نظر می‌رسید داشتن سواد علمی برای اعضای هیئت علمی بازرگانی مناسب باشد.این طرز تفکر در تدریس حسابداری مدیریت نیز رسوخ کرد و در سالهای ۱۹۷۰ چندین کتاب درسی حسابداری مدیریت با تأکید شدید برریاضیات منتشر شد. این کتابها مباحث مدلهای کالا ، برنامه‌ریزی خطی ، تجزیه و تحلیل رگرسیون و تصمیمگیری بیز را تحت پوشش قرار دادند. نویسندگان در صورت امکان برای حل مسائل از رویکرد ریاضی استفاده کردند. احتمالاً کتاب کاپلان (Kaplan, ۱۹۸۲) با عنوان حسابداری مدیریت پیشرفته که در سال ۱۹۸۲ منتشر شد، بیانگر آخرین تشویق این دیدگاه حسابداری مدیریت است، زیرا در اولین چاپ این کتاب فقط سه فصل از هفده فصل (فصل دو: الگوهای رفتاری مخارج، فصل سیزده: عدم تمرکز، وفصل شانزده: برنامه‌های غرامت و پاداش مدیران اجرایی) عاری از هرگونه تذکرات ریاضی بود. در حالی که در چاپ بعدی کتاب (Kaplan & Atkinson, ۱۹۸۹) تقریباً تمام مطالب ریاضی ناپدید شد و تأکید عمدتاً بر تصمیمات مدیریت و ساختار سازمانها قرار گرفت. در واقع در چاپ دوم به وضوح بر مدیران تأکید گردید، حال آنکه در چاپ اول بر تکنیسینهایی که می‌توانستند با مدلهای ریاضی کار کنند، تأکید شد.چاپ سوم کتاب کاپلان و آت کینسون (Kaplan & Atkinson, ۱۹۹۸) حتی بیشتر در مسیر تصمیمگیریهای مدیریتی حرکت کرد. در این جلد نه تنها بیشتر به موضوعات تصمیمگیری مدیریت پرداخته شد، بلکه عناوین مرسوم نظیر تخصیص مخارج نیز دارای چاشنی مدیریتی شد. کتاب که در اولین چاپ شرحی از ابزار ریاضی برای حسابداران بود به کتابی در ارتباط با اینکه چگونه مدیران برای اداره سازمانهای خود می‌توانند داده‌های مالی و عملیاتی را به‌کار برند، تبدیل شد.

حسابداری رفتاری مردم به ارقام حسابداری عکس‌العمل نشان می‌دهند و گروهی از حسابداران مدیریت در سالهای ۱۹۶۰ شروع به مطالعهٔ این موضوع کردند. مقالات پژوهشی زیادی نوشته شد که بیان می‌کرد چگونه مردم به ارقام تهیه شده توسط سیستم حسابداری عکس‌العمل نشان می‌دهند. کاربردی‌ترین این تحقیقها، موردی بود که با همکاری انجمن ملی حسابداران در ارتباط با مشارکت در فرایند بودجه‌بندی انجام شد(Swieringa & Moncurl, ۱۹۷۵). دیدگاه پذیرفته شده در کتابهای درسی آن زمان در ارتباط با بودجه‌بندی، بیانگر آن بود که هرقدر شرکتها مشارکت بیشتری در این فرایند داشته باشند، بودجه‌های بهتری تهیه خواهد شد. تحقیقات آنها نشان داد که در برخی شرایط این موضوع حقیقت دارد؛ اما همچنین نشان داد که در سایر شرایط، مشارکت فعال در بودجه‌بندی می‌تواند اهداف مدیریت ارشد را خنثی کند و به کل شرکت خسارت وارد نماید.امروز دانشپژوهان حسابداری هنوز به بررسی تعامل بین مدیر و سیستم حسابداری می‌پردازند؛ اما به نظر می‌رسد که تنها تأثیر این کار بر آنچه ما در دروس حسابداری مدیریت تدریس می‌کنیم این است که در حال حاضر بیشتر کتابهای حسابداری مدیریت اهمیت موضوعات

رفتاری را تأیید می‌کنند، در صورتی که متأسفانه بیشتر این تحقیقها به جریان اصلی دروس راه نیافته‌اند.

تئوری کارگزاری گروه دیگری از پژوهشگران بجای مطالعه بر روی مردم به تجزیه و تحلیل رفتار نمایندگان آنها با استفاده از چارچوب مالک-کارگزار می‌پردازند. این پژوهشگران مردم را براساس توابع مطلوبیت آنها مورد مطالعه قرار می‌دهند و به این نکته توجه دارند که افراد در جهت منافع خودشان کار می‌کنند و نه در جهت منافع سازمان. اصطلاح تئوری کارگزاری برای تشریح این رشته از تحقیق به‌کار می‌رود. این مدل به پژوهشگران اجازه می‌دهد که رفتار مالکان و کارگزاران را براساس قرارداد بین آنها به شیوهٔ ریاضی نشان دهند.متأسفانه، همانند تحقیقهای رفتاری، نتایج تعداد کمی از این پژوهشها در تدریس حسابداری مدیریت در دوره کارشناسی راه یافته، اما موجب شده است که حسابداران مدیریت به اثرات انگیزشی سیستمهای حسابداری مدیریت حساس شوند. البته کاربرد مستقیم تئوری کارگزاری در عملیات واقعی روز به روز سازمان مشکل است. این موضوع بسیار ناامید کننده است زیرا به نظر می‌رسد که مدل دارای ارزشهای زیادی است. شاید به همین دلیل است که پژوهشگران هنوز در جهت گسترش کاربرد تئوری کارگزاری در حسابداری مدیریت کار می‌کنند. در دروس دوره‌های آموزش تکمیلی، استفاده بیشتری از تئوری کارگزاری می‌شود، زیرا دانشجویان این دوره‌ها باید با ابزار کمّی که لازمه استفاده از این مدلهاست، تجهیز شوند.

یافته‌های دنیای واقعیدر اوایل سالهای ۱۹۸۰، حسابداران مدیریت دوباره به سمت دنیای واقعی تجارت جلب شدند تا دریابند که از آزمون عملیات تجاری چه می‌توانند بیاموزند. برای رایزنی در این زمینه بخش حسابداری مدیریت انجمن حسابداری آمریکا سمینارهایی برپا کرد. در نتیجه، تعدادی از پژوهشگران به تحقیق در مورد پدیده حسابداری با استفاده از داده‌های واقعی پرداختند. از زمانی که برای اولین بار پروفسور کاپلان پژوهشگرانی را به انجام تحقیق با استفاده از داده‌های واقعی فرا خواند، تعداد پژوهشگران که به پژوهش در مورد حسابداری مدیریت پرداختند افرایش یافت. در کتابهای درسی هم اشاره به شرکتهای واقعی آغاز شد و این کتابها با عطف به داده‌های واقعی شرکتها به بحث در بارهٔ مسایل حسابداری مدیریت پرداختند. سمینار تحقیقاتی سالانه بخش حسابداری مدیریت وابسته به انجمن حسابداری آمریکا، نشست مشترکی با انجمن حسابداران مدیریت برگزار کرد و شرکتها مواردی را که در عمل با آن روبرو بودند، مطرح کردند.سالهاست مجلهٔ مباحث آموزش حسابداری مقالاتی به چاپ می‌رساند و اعضای هیئت علمی می‌توانند در کار تدریس از آنها استفاده کنند. طی پنج سال گذشته، یازده مقاله در زمینهٔ حسابداری مدیریت به چاپ رسیده است. جالب است بدانیدکه هشت مورد از این مقالات در مورد شرکتهای غیرتولیدی بود. ریبیل و همکاران (Rebele et al., ۱۹۹۸) جدولی از عناوین مقالات منتشر شده در پنج مجله آموزش حسابداری از سال ۱۹۹۱ تا ۱۹۹۷ تهیه کردند. به نظر می‌رسد که فراخواندن پژوهشگران به ایجاد ارتباط بیشتر بین حسابداری مدیریت با دنیای واقعی، موجب جلب توجه بیشتر به شرکتهای واقعی و مشکلات آنها شده است.

امروز در کجا قرار داریم؟در حال حاضر به نظر می‌رسد حسابداران مدیریت در مورد هویت واقعی خود یا رشته حسابداری مدیریت سردرگمند. بعضی از موضوعاتی که در کتابهای درسی فعلی حسابداری مدیریت دیده می‌شود و در ارتباط با مؤسسات تولیدی جدید است بسیار مشابه اطلاعات کتابهای اولیه بهای تمام شده و تولید است. در زمانی که به نظر می‌رسید کتابهای حسابداری مدیریت به کشف مجدد گذشته مشغولند، در مورد کارتهای متوازن نتایج ، حسابداری مدیریت راهبردی و تئوری محدودیتها نیز گفتگو می‌شد. در نتیجه به نظر می‌رسد که کتابهای درسی همزمان در جهت گذشته و آینده در حرکتند.تغییر نام نشریه انجمن حسابداران مدیریت به مالیه راهبردی بیانگر آن است که حسابداران مدیریت تصور می‌کنند نیازمند تمثالی جدید هستند. اینکه تمثال جدید چه باید باشد به روشنی معلوم نیست، اما تحقیق اخیر انجمن حسابداران مدیریت در مورد نوع کار اعضا، روندهای جالبی را نشان داد.(Russell et al., ۱۹۹۹) براساس نتایج این تحقیق دو مورد از مهمترین وظایف اعضای انجمن حسابداران مدیریت عبارت از برنامه ریزی راهبردی درازمدت و بهبود بخشیدن به فرایند کار است. همچنین مهمترین مهارتهای گزارش شده

عبارت از مهارتهای رایانه‌ای / فناوری/ شبکه، نرم افزار حسابداری و تدریس/ صحبت کردن و ایجاد ارتباط است. متأسفانه هیچیک از این عنوانها در کتابهای درسی حسابداری مدیریت دیده نمی‌شود.همان‌طور که اشاره شد، حسابداری مدیریت در حال تغییر عمده‌ای است. اما از آنجا که ما در میانهٔ این تغییر قرار داریم دقیقاً متوجه آن نمی‌شویم. سخنرانان سمینارهای مختلف راجع به تازه بودن آنچه با آن روبرو هستیم و اینکه چگونه می‌توانیم از آن استفاده کنیم، سخن رانده‌اند، اما از تمام این بحثها موضوع مشترکی به دست نیامده است. اگر از اینهمه سردرگمی و سرو صدا چیزی حاصل شود، این است که حسابداران مدیریت باید بیاموزند تصمیمگیریهای مدیران را بهتر درک کنند، زیرا فقط با درک کامل تصمیمهای مدیران می‌توانند به تجزیه و تحلیل محتوای تصمیمات مختلف بپردازند. برای ایجاد سیستمهای حسابداری مدیریت کارا، درک استراتژی شرکت، از اهمیت برخوردار است. سیستم حسابداری مدیریتی که استراتژی شرکت را حمایت می‌کند، ارزش‌آفرین است، حال آنکه سیستمی که استراتژی شرکت را نادیده می‌گیرد ارزش را نابود می‌سازد. هر گاه برای انجام استراتژی شرکت، سیستم حسابداری مدیریت ارزش‌آفرین اجرا شود، مستقیماً از تصمیمات مدیر پشتیبانی می‌کند.درگذشته نیاز شرکتها به حسابداران به دلیل مهارت آنها در تهیهٔ ارقام برای تجزیه و تحلیل مالی بود، تا مدیران در تصمیمگیریها از نتایج تجزیه و تحلیل استفاده کنند. اما در حال حاضر کاربرگ الکترونیکی هر مدیری را قادر می‌سازد که خود به این ارقام دست یابد. اگر حسابداران مدیریت مستقیما در جهت ارزشمند شدن فرایند تصمیمگیری همکاری نکنند، مدیران افراد متخصصی را، مثلا در زمینه اقتصاد، استخدام خواهند کرد تا به آنها کمک کنند.

آینده آموزش حسابداری مدیریتآیندهٔ تدریس و کاربرد حسابداری مدیریت با وضعیت فعلی یا گذشته آن متفاوت خواهد بود. در این تغییر، موضوع فناوری یکی از محورهای عمده به شمار می‌رود. همچنین ماهیت تصمیمات مدیریتی با گذشته تفاوت خواهد داشت. در نتیجه حسابداران مدیریت باید از وضعیت ایستای مخارج‌گرا به وضعیت پویای جریان نقدی‌گرا تغییر مسیر دهند.

فناوری فناوری مدیران را قادر می‌سازد آنچه را در گذشته حسابداران برایشان انجام می‌دادند، خودشان انجام دهند. پنجاه سال پیش، مدیران در انجام محاسبات به حسابداران اتکا می‌کردند، زیرا آنها در پردازش ارقام مهارت داشتند. امروز، هر مدیر، رایانه‌ای در مقابل خود دارد و می‌تواند به سرعت به داده‌ها دست یابد و تصمیمگیری کند. دیگر به حسابداران به دلیل مهارتشان در انجام محاسبات، نیازی نیست؛ رایانه این وظیفه را انجام می‌دهد.در این شرایط، حسابدار فقط با تطبیق خود با تغییرات اطرافش،پایدار خواهد ماند. حسابداران می‌توانند به عنوان مشاور در تجزیه و تحلیل‌های مالی به مدیران کمک کنند تا آنها تصمیمات مستدلی در جهت استفاده از منابع شرکت بگیرند. حسابداران آینده با استفاده از دانش خود در زمینه جمع‌آوری داده‌ها و سیستمهای پردازشی شرکت، به مدیران کمک خواهند کرد تا زمان تجزیه و تحلیل را به حداقل برسانند.برای گزارشگری، حسابدار مدیریت سیستمهایی طراحی می‌کند که مناسب نیازهای هر مدیر باشد. برای مثال می‌توان سیستمی طراحی کرد که مدیر بدون هیچ کوششی اطلاعات مالی مورد علاقهٔ خود را دریافت کند؛ یعنی با فشار بر کلید کامپیوتر، آنچه می‌خواهد در اختیارش قرار گیرد. در این صورت حسابدار مدیریت مهارتهای خود در تشخیص اطلاعات مورد علاقه مدیر را به کار می‌گیرد وکاربرگی الکترونیکی برای ارائه این اطلاعات به وی ایجاد می‌کند. البته ایجاد اولین کاربرگ الکترونیکی نیازمند تلاش درخور ملاحظه‌ای است، اما دفعات بعد کوشش کمی می‌طلبد. برخی از مدیران به گزارشهای نموداری، بعضی به جدول و گروهی به تجزیه و تحلیل داده‌ها علاقه‌مندند. حسابدار مدیریت تمامی این اقلام را برای مدیر فراهم می‌کند.پیش‌بینی می‌شود که این رویکرد در آینده متداولتر شود و مضامینی برای روش تدریس حسابداری مدیریت داشته باشد. این رویکرد مدرسین را ملزم می‌کند که دانشجویان را آن‌گونه تربیت کنند که در طراحی روشهای مختلف ارائه اطلاعات به مدیران مهارت به دست آورند. آنها باید در کلاسهای درس، وقت بیشتری را برای بحث در مورد محاسن و معایب مدلهای مختلف ارائه اطلاعات صرف کنند. در تدریس حسابداری مدیریت در آینده، اصول ارائهٔ نموداری داده‌ها، ارائه به صورت جدول و اینکه چگونه مدیران واقعاً از داده‌ها استفاده می‌کنند با اهمیت‌تر خواهد شد. حسابداران

مدیریت باید به‌گونه‌ای تعلیم یابند که بیشتر بر استفاده‌کنندگان سیستم و کمتر بر پردازش داده‌ها توسط سیستم تأکید کنند.
برآورد جریانهای نقدیمدرسان حسابداری مدیریت نیز تغییر روش خواهند داد و به جای تأکید بر تجزیه و تحلیل مخارج بر تجزیه وتحلیل وجه نقد تأکید خواهند کرد. در تجزیه و تحلیل مخارج، بیشتر تصور بر این است که سازمانها با خط تولید با ثبات یا نرخ رشد ثابت در دنیایی ایستا مسکن دارند. این دیدگاه در مورد سازمانهای بزرگ صحت دارد، اما امروز بسیاری از سازمانها به سرعت در حال رشد هستند؛ در یک چشم بر هم زدن به تولید محصول می‌پردازند، و به طور دائم ساختار سازمانی خود راتغییر می‌دهند.به نظر می‌رسد تعیین بهای تمام شده محصول در شرکتی که چرخه عمر محصول دوازده ماه است بی‌ثمر باشد، زیرا بهای تمام شده ارزش کمی برای مدیران دارد. آنها چرا باید نگران بهای تمام شده محصولی باشند که ظرف چند ماه با نوع بعدی یا نوع کاملا متفاوتی جایگزین می‌شود؟ مقطع تصمیمگیری قطعی برای چنین محصولاتی، قبل از تولید آنها یعنی زمانی است که مدیران به بررسی راهبرد شرکت و مشتری می‌پردازند. به‌عبارت دیگر به جای تصمیم در مورد نگه‌داشتن کدام محصول یا کدام مشتری، تصمیم در ارتباط با افزودن کدام محصول یا کدام مشتری گرفته می‌شود. این تصمیمات شکل آینده شرکت را تعیین می‌کند. تجزیه و تحلیل مقتضی برای این تصمیمات، تجزیه و تحلیل وجه نقد است که افزایش تمام جریانهای نقدی مرتبط با استراتژیهای مختلف را در نظر می‌گیرد.با تجزیه و تحلیل وجه نقد، مدیران بدون نگرانی در مورد صحت مبلغ سربار منظور شده یا مربوط بودن مخارج به تجزیه و تحلیل، تمام عوامل مؤثر بر جریانهای نقدی را بررسی می‌کنند. همچنین این تجزیه و تحلیل از تصمیماتی مانند انتخاب مشتری پشتیبانی می‌کند. حسابدار مدیریت به مدیران کمک می‌کند که به ارزیابی جریانهای نقدی مرتبط با مشتریان مختلف بپردازند و با استفاده از نتایج تعیین کنند که کدام مشتری به جمع مشتریان شرکت افزوده یا از آن کاسته شود.آنها با این تجزیه و تحلیل به مدیران کمک می‌کنند که تأثیر جریانهای نقدی ناشی از تغییر مشتریان را مشخص کنند. تجزیه و تحلیل جریان نقدی، تأکید بر تأثیر اقتصادی تغییر مشتری را برای حسابداران و نیز مشتریان آسان می‌کند.
نتیجه‌گیریدوران استفاده از گره طناب و لوحهای سفالین به سر آمده است. امروز در تمام دنیا از رایانه استفاده می‌شود. دنیای حسابداری مدیریت نیز در حال تغییر است و نتیجه می‌شود که روش و محتوای تدریس باید تعدیل گردد؛ اگرچه با نگاهی به فهرست مندرجات بعضی از کتابهای حسابداری مدیریت اخیر در می‌یابیم که نیازمند تغییر بیشتر هستیم. شاید عناوین مطرح شده در بسیاری از این کتابها قبل از گسترش رایانه، مناسب دانشجویانی بود که قصد داشتند حسابدار مستقل شوند، اما برای دانشجویانی که تربیت می‌شوند تا تصمیمگیری مدیران مدرن را پشتیبانی کنند، از ارزش کمی برخوردارست. بعلاوه، کتابها عناوینی را پوشش می‌دهند که از نظر حسابداران جالب است، به جای اینکه از دید مدیران با اهمیت باشد. برای مثال حسابداران مخارج محصول را محاسبه می‌کنند، اما مدیران به ارزیابی انتخاب مشتری و ارزش مشتری می‌پردازند؛ حسابداران مخارج را تخصیص می‌دهند، و مدیران نگران راهبردهای رقابتی هستند؛ حسابداران به تهیهٔ بودجه و انحرافات مخارج می‌پردازند، اما مدیران کوشش می‌کنند عملیات مدرن و روان شود. ما نیز اگر می‌خواهیم درسهای حسابداری مدیریت به مدیران آینده مربوط باشد، باید به جای اینکه دروسی ارائه کنیم که از نظر حسابداران جالب است، دروسی را عرضه کنیم که موضوعات راهبردی پیش روی مدیران را مخاطب قرار دهد.

دکتر ویدا مجتهدزاده:عضو هیات علمی دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهرا (س)

پانوشتها:

Cost-Volume-Profit (C. V. P) Analysis- Present-Value Analysis- Transfer Pricing- - Decentralization issues- Responsibility Accounting- Segment Reporting- Institute of Management Accountants (IMA)- National Association of Cost Accountants (NACA)-

National Association of Accountants (NAA)-National Association of Cost Accountants Bulletin-National Association of Accountants Bulletin-Management Accounting-Strategic Finance-Journal of Management Accounting Research (JMAR)-Differential Costs -Cost of Capital-Profit Centers-Direct Costing-Marginal Cost-Contribution Accounting-Ford Foundation-Inventory Models-Linear Programming-Regression Analysis-Bayesian Decision Making-Behavioral Accounting-Agency Theory-Principal - Agent-American Accounting Association-Issuses in Accounting Education-Balanced Score Cards -Strategic Cost Management-Theory of Constraints

ماخذ فصلنامه حسابرس - دکتر مجتهد زاده

?What is management accounting

Management accounting is the internal business building role of accounting and finance professionals who work inside organizations. These professionals are involved in designing and evaluating business processes, budgeting and forecasting, implementing and monitoring internal controls, and analyzing, synthesizing, and aggregating .information—to help drive economic value

The role of management accounting differs from that of public accounting, since management accountants work at the “beginning” of the value chain, supporting decision making, planning and control, while audit and tax functions involve checking the work after the fact. Management accountants are valued business partners, directly supporting an organization's strategic goals. With a renewed emphasis on good internal controls and sound financial reporting, the role of the management accountant is more .important than ever

It obviously takes more people to “do” the work than it does to “check” the work. In fact, of the five million finance function professionals in the U.S., more than ۹۰٪ work inside organizations as management accountants and finance professionals. Some common job

:titles for management accountants in organizations of all sizes and structure include

Staff Accountant

Cost Accountant

Senior Accountant

Corporate or Division Planner

Financial Analyst

Budget Analyst

Internal Auditor

Finance Manager

Controller

Vice President, Finance

Treasurer

(Chief Financial Officer (CFO

(Chief Executive Officer (CEO

To learn more about IMA and the management accounting profession, please visit .Frequently Asked Questions

حسابداری مدیریت چیست

؟حسابداری مدیریت، یک سیستم اندازه‌گیری برای گرداوری اطلاعات مالی و عملیاتی است که فعالیت مدیریتی و رفتارهای انگیزه‌ای را هدایت می‌کند و ارزشهای فرهنگی را که برای به‌دست‌آوردن هدفهای استراتژیک سازمان لازم است خلق و حمایت می‌کند.

در این تعریف از حسابداری مدیریت چهار عقیده کلیدی گنجانده شده است. این عقیده‌ها شامل: ماهیت، محدوده، هدف و شاخصهای حسابداری است.۱ـ حسابداری مدیریت، از نظر ماهیت، یک فرایند اندازه گیری است.۲ـ محدوده حسابداری مدیریت شامل اطلاعات عملیاتی مانند نقص یا کمبود واحدهای تولیدشده است.۳ـ هدف از حسابداری مدیریت کمک به یک سازمان به‌منظور رسیدن به هدفهای استراتژیک کلیدی تعیین شده است.۴ـ اطلاعات مناسب در حسابداری مدیریت سه شاخص بارز دارند:شاخص فنی: بالا بردن درک پدیده اندازه گیری و گرداوری اطلاعات مربوط برای تصمیمهای استراتژیک،شاخص رفتاری: تشویق و ترغیب اعمالی که با هدفهای استراتژیک سازمان سازگارند،شاخص فرهنگی: حمایت و یا خلق یک رشته ارزشهای فرهنگی تقسیم شده در یک سازمان.این تعریف از حسابداری مدیریت شامل بعضی عقایدی است که با دیگر تعریفها در این حوزه فرق می‌کند. مثلاً انجمن حسابداران مدیریت (IMA) به‌عنوان مجمعی حرفه‌ای، حسابداری مدیریت را چنین تعریف می‌کند":حسابداری مدیریت عبارت است از فرایند تشخیص، اندازه گیری، جمع آوری، تحلیل، تهیه، تفسیر و ارزیابی و کنترل داخلی فعالیتهای سازمان برای تضمین و اطمینان از استفاده مناسب از سرمایه."حسابداری مدیریت همچنین شامل تهیه گزارشهای مالی برای گروههای غیرمدیریتی همانند سهامداران، بستانکاران، اعتباردهندگان و صاحبنظران مالی است.مقایسه تعریف انجمن حسابداران مدیریت با تعریفی که در این مقاله استفاده شد چند اختلاف اصلی را آشکار می‌سازد: * تعریف انجمن حسابداران

مدیریت به‌شدت بر آنچه حسابداری مدیریت انجام می‌دهد متمرکز است. اما تعریف ارائه شده در این مقاله بر هدف فعالیتها که همانا دستیابی و حفظ هدفهای استراتژیک است، تاکید دارد. * تعریف انجمن حسابداران مدیریت تنها شامل اطلاعات مالی می‌شود در حالی‌که در تعریف ارائه شده در این مقاله علاوه بر اطلاعات مالی، اطلاعات عملیاتی نیز مورد تاکید قرار گرفته است. در صورتی‌که موسسه‌ای قصد دستیابی به مزیت رقابتی و حفظ آن را داشته باشد هر دو گروه از اطلاعات پیشگفته برای موسسه پراهمیت و حساس است. * در تعریف انجمن حسابداران مدیریت، بخشی از حسابداری مدیریت شامل گزارشهای غیرمدیریتی برای مقاصد مالیاتی است. البته این نیز وظیفه مدیریت است، اما این گزارشها نه‌تنها باید قوانین و احکام قرارداده شده را تایید کنند بلکه باید نوعی اطلاعات استراتژیک را که مورد نیاز مدیریت است نیز فراهم آورند. * سرانجام تعریف انجمن حسابداران مدیریت درمورد شاخصه‌های اطلاعات حسابداری مدیریت مسکوت می‌ماند. در حالی‌که در تعریف ارائه شده در این مقاله، شناخت ثابتی از شاخصه‌های حسابداری مدیریت ارائه می‌شود.طبیعت و محدوده‌های حسابداری مدیریتسیستمهای حسابداری مدیریت نتایج اندازه‌گیریهای مالی وغیرمالی فعالیتهای عملیاتی را گزارش می‌کنند. این سیستمها همچنین به پروژه‌ها و طرحهای عملیاتی آینده نیز کمک می‌دهند. یکی از نمونه‌های اطلاعاتی که مدیران به آن نیازمندند، بهای تمام‌شده محصول و اندازه‌گیری تحویل تولیدات بموقع است.این اقلام دونوع از انواع اندازه‌گیری است که حسابداری مدیریت با آن سروکار دارد.بهای تمام‌شده مثالی است از اندازه‌گیری که در اصطلاحات مالی بیان می‌شود، در حالی‌که تحویل بموقع مثالی است از اندازه‌گیری عملیاتی.آموزش تولیدکنندگان برای اندازه‌گیری، جمع‌آوری، گزارش، تفسیر و ارائه این اطلاعات به مدیران، موضوع حسابداری مدیریت است.روشهای اندازه‌گیری مختلفی برای پدیده‌ها وجود دارد. برای مثال بهای تمام‌شده محصول یا توانایی سودآوری آن را به چندین روش می‌توان محاسبه کرد. به همین ترتیب کیفیت را نیز می‌توان با استفاده از تنوع روشها اندازه گرفت.هر عملیات مالی و غیرمالیِ درخور اندازه‌گیری ممکن است تحت شرایط خاصی مفید و سودمند باشد. درک روشهای چندگانه اندازه‌گیری و دانستن زمان و چگونگی استفاده از آنها قسمت اصلی مطالعه حسابداری مدیریت است.هدف حسابداری مدیریت- مثلث استراتژیکهدف اساسی حسابداری مدیریت کمک به سازمان به‌منظور به‌دست آوردن اصول استراتژیک آن سازمان است. فراهم آوردن این اصول نیازهای مشتریان و دیگر سهامداران را برآورده می‌کند.استراتژی راهی است که به‌کمک آن، شرکت خود را از دیگر رقیبان متمایز می‌سازد و جایگاه خود را پیدا می‌کند.امتیازات رقابتی برروی سه بُعد کیفیت، زمان و بهای تمام‌شده یا هزینه استوار است.مشتریان انتظارات مختلفی از حالات و کیفیت قابل اعتماد به محصول دارند. آنها بهای تمام‌شده، زمان و چگونگی تحویل محصول یا خدمتشان را درنظر می‌گیرند.برای راضی نگه‌داشتن مشتریان و رقابت با سایر تولیدکنندگان باید به‌صورت همزمان روی سه بُعد کیفیت، هزینه و زمان رقابت کرد. این سه عنصر یک مثلث استراتژیک را تشکیل می‌دهند. * کیفیت، تجربه کلی یک مشتری با یک محصول است که خصوصیات فیزیکی و امکانات آن محصول و قابلیت اعتماد به کارایی امکانات آن را دربر می‌گیرد. کیفیت همچنین شامل خدمات‌دهی این امکانات مانند خدمات پس‌از فروش و سطح کارایی خدمات انجام شده به‌وسیله یک سازمان است. * بهای تمام‌شده یا هزینه، شامل منابع مصرف‌شده به‌وسیله تولیدکنندگان و سازمانهای حمایت‌کننده آنها مانند عرضه‌کنندگان و فروشندگان است. بهای تمام‌شده محصول شامل کل حلقه ارزش یعنی کل تشکیلات از عرضه‌کننده تا خدمات‌دهی بعداز فروش و مصرف‌کنندگان یا کسانی که برای مشتریان ارزش افزوده به‌وجود می‌آورند می‌باشد. با این تعبیر بهای تمام‌شده مشتریان شامل بهای تمام‌شده حمایت‌کننده و مصرف‌کننده محصول است، که این معمولاً بهای تمام‌شده مالکیت نامیده می‌شود. * زمان یعنی مدتی‌که طول می‌کشد تا شرکت پس از اعلام نیاز محصول را در دسترس مشتری قرار دهد، یا مدتی که شرکت قادر است محصولاتش را با امکانات جدید یا تکنولوژی نوآوری شده با سرعت توسعه دهد و آن را در سریعترین وقت به بازار عرضه کند. همچنین زمان شامل صرف وقت جهت کامل‌کردن حلقه فعالیتها نظیر شروع تا پایان تولید می‌شود.شکل ۱ شمایی

از مثلث استراتژیک را نشان می‌دهـد. این مثلث در فهم چگونگی طراحی و ارزیابی سیسـتمهای حسابـداری مـدیریت نقادانه است و پی‌درپی در بخشـهای خاص حسابداری مدیریت استفاده می‌شود.حسابداری مدیریت در ذات خود، هدف نیست، بلکه وسیله مهمی است برای به‌دست آوردن هدفهای استراتژیک سازمان.شـکل ۱ به‌طور ساده روش مناسب و راحتی برای به‌دست آوردن بسـیاری از عناصـر استراتژی رقابتی را نشان می‌دهد. در حالی‌که عناصـر اصـلی استراتژی در گذشـته نیز بارها منتشر شده است لیکن استفاده از یـک گروه سـه تـایی برای نشـان دادن آنهـا تـازگی دارد. این مثلث بسـیارماننـد همـان چیزی است که آرتـور انـدرسن (Arthur Anderson) اسـتفاده کرد. رابین‌کوپر (Robin Cooper) از یک فضای سه بُعـدی برای نمایش قیمت، کیفیت و اجرا اسـتفاده می‌کنـد. سه عنصـر مثلث استراتژیـک مربوط به همه سازمانهـا می‌شود: تجـارت، بازار و فعالیتهای غیرانتفاعی دولت. این سازمانها با یـک تقاضـا برای قیمت پـایین، کیفیت بالاـ و تحویـل بموقع محصول یا خـدمات رو به‌رو هسـتند.برای مثال دانشـگاهها بایـد کیفیت آموزشـی را در قیمت قابل پرداخت فراهم نمایند ضمن اینکه دایرکردن کلاسها نیز باید منطبق با نیاز دانشجویان باشد.سرانجام نکته اینجاست که مفهوم کیفیت، هزینه و زمان در چارچوب یک سازمان یا محصول تغییر می‌کند. برای مثال کیفیت در رابطه با اتومبیل، اجزای آن (راحتی راننـده، ایمنی سیسـتم موزیک و غیره...) و قابلیت اعتماد (تناوب یا تکرار تعمیرات) است. در حالی‌که کیفیت در رابطه با تحصـیل مشـکلتر تعریف می‌شود که ممکن است به سواد یا معلومات عمومی و یا مهارتهای شغلی، توانایی تفکر، مهارتهای ارتبـاطی و... اطلاـق شود.به‌همین شـیوه، زمـان برای یک کارخانه‌دار اجسام نیمه هادی هماننـد اینتل (INTEL) عرضه بموقع یک میکروپرسـسور جدیـد برای اولین بـار به بـازار است و برای یک کمپانی مثل فـدرال اکسپرس (Federal Express) زمان یعنی تحویل بموقع.طبیعت حسابـداری مدیریتحسابداری مدیریت برای تحکیم نقش فعالیتهایش در استراتژی سازمان باید به فراهم آوردن اطلاعات مربوط به سه اصل استراتژیک کیفیت، هزینه و زمان کمک کنـد. این اطلاعات شامل:۱ـ جمع‌آوری اطلاعات از فعالیتهای روزانه مـدیران که بـا اصول استراتژیک سازمان مرتبط است،۲ـ افزایش توانایی مـدیران برای تاثیرگـذاری در تمام عملیات اقتصادی انجام شـده به‌منظور کسب اصول استراتژیک سازمان یا به‌عبارت دیگر افزایش میزان تاثیرگذاری مدیران در مجموعه عملیات مرتبط با مشتریان، عرضه‌کنندگان و فروشندگان در جهت استراتژیهای سازمان، و۳ـ فراهم‌آوردن دیدگاهی وسیع از استراتژیها و فعالیتهای سازمان است.ارتباط با فعالیتهای روزانهبرقراری ارتباط بین فعالیتهای روزانه هر فرد در سازمان با موضوعهای استراتژی مدون‌شده از اهمیت خاصـی برخوردار است.یـک شـرکت کـامپیوتری در ایالات متحـد بر خود می‌بالیـد که در استراتژی‌اش چنان ارتباطی ایجاد کرده که هر کسـی در هر سـطحی در سازمان از هدفهای شـرکت با خبر است. بعضـی از منتقدان و شـکاکان که از بیرون به شرکت نگاه می‌کردنـد تصـمیم گرفتنـد که از این ادعا امتحان به‌عمل آورند. آنها از یک نظافتچی که در آن شـرکت کار می‌کرد در مورد شغلش و ارتباط آن با هـدفهای سازمان سـئوال کردنـد. نظافتچی پاسخ داد که": هدف سازمان ما کاهش بهای تمام‌شده محصولات است. بخشـی از بهـای تمام‌شـده محصولـات مـا را هزینه انبـارداری مواد و قطعـات تشـکیل داده است. مـا اخیراً شـیوه‌مان را به‌روش نگهـداری محصولـات به‌صـورت آنی و بموقع کـه بـاعث کـاهش هزینه‌هـای انبـار می‌شـود تغییر داده‌ایم. این بـدان معنی است که عرضه‌کنندگان ما محصولاتشان را هر دو ساعت به ما تحویل می‌دهند. اگر من محل این بارگیری را قبل از اینکه محموله‌های بعدی برسـند تمیز نکنم ما نمی‌توانیم تحویل را بموقع انجام دهیم و این‌کار رونـد و برنامه تولیـد را به‌تعویق می‌انـدازد و در نهایت مجـدداً بـاعث افزایش بهـای تمام‌شـده محصولـات می‌شـود. همچنین بـا این‌کـار می‌توانیم بـاعث ایجـاد ارزش افزوده برای عرضه‌کننـدگان شویم."ارتبـاط موفق به نظـافتچی اجـازه داده بود که فعالیتهـای روزانه‌اش را بـا استراتژی سازمان پیونـد دهـد، و این‌کار او را تشویق می‌کرد که به‌شـیوه‌ای رفتار کنـد تا به کارش معنی ببخشـد. او در واقع شـخص مهمی در کامل کردن و به انجام رسانـدن موضوعی مرتبط با اصول استراتژیک سازمان شـمرده می‌شد.به این ترتیب حسابداری مدیریت به مدیران کمک می‌کند تا دربارهٔ رئوس مثلث استراتژیـک یعنی کیفیت، هزینه و زمـان اطلاعـات مورد نیاز را فراهم و منتشـر کننـد.اطلاعات حسابـداری مـدیریت به مـدیر کمک

می کند که اهداف کیفیتی را از طریق اندازه گیری منابع صرف‌شده برای پیشگیری از نواقص احتمالی تولیدات، هزینه بازسازی تولیدات ناقص، هزینه انجام تعمیرات و نگهداری تجهیزات، فرصتهای از دست رفته فروش به‌دلیل نبود کیفیت محصولات و سرمایه گذاری جدید برای افزایش کیفیت محصول مشخص کند و به تحلیل تاثیرات هزینه‌های کیفیت بر سود برسد.مثالهایی از اطلاعاتی که به مدیران کمک می کند تا مفاهیم استراتژیک مدیریت بهای تمام‌شده را دریابند عبارتند از اطلاعات منابع صرف‌شده برای تولید محصولات درطی یک دوره زمانی، اندازه گیری منابع صرف‌شده برای اجرای سایر فعالیتها در طی یک دوره زمانی، تجزیه و تحلیل عوامل موثر در بهای تمام‌شده، تجزیه و تحلیل سوداوری محصولات، تجزیه وتحلیل ساختاری قیمت عرضه کنندگان و مقایسه قیمتهایشان با قیمتهای سایر رقیبان.حسابداری مدیریت همچنین برای کمک به درک اصل دیگر استراتژیک یعنی زمان با استفاده از معیارهای اندازه گیری گزارشهایی مثل فرصتهای از دست رفته فروش به‌علت تأخیر در تولید، هزینه‌های ناشی از تاخیر مواد از جانب عرضه کنندگان، مقایسه فروش محصولات جدید در مقابل محصولات قدیم، زمان پاسخگویی به سفارشهای مشتریان و میزان ظرفیتهای در دسترس استفاده نشده به‌دلیل تولید محصولات جدید را تهیه می کند.شکل ۲ بیانگر رابطه همکنشی بین استراتژی‌های سازمانی، حسابداری مدیریت و فعالیتهای روزانه افراد در سازمان است. این اطلاعات در دو مسیر جریان دارند.توسعه در شرکتهای بزرگکیفیت، قیمت و زمان پاسخگویی به تقاضای مشتریان در اغلب سازمانها وابسته به نوع رابطه با عرضه کنندگان و فروشندگان است.این رابطه قسمتی از زنجیره ارزش شرکت است و نحوه ارائه خدمات به مشتریان در شرکتهای درحال توسعه را نشان می‌دهد.شکل ۳ نشاندهنده نمونه‌ای عمومی از شرکتهای در حال توسعه است. حسابداری مدیریت باید با فراهم آوردن اطلاعات برای توسعه شرکتها به تمرکز مدیریت به فراسوی مرزهای سازمانی کمک کند. برخی از مثالها از نوع اطلاعات حسابداری مدیریت که مورد نیاز شرکتهای درحال توسعه است عبارتند از انتظارات مشتریان از امکانات و قیمتها، تاثیر فعالیتهای مدیران بر بهای تمام‌شده کالاهای تامین‌شده، هزینه‌های بازاریابی توسط واسطه‌های فروش و درصد توزیع بهای تمام‌شده بین عوامل داخلی و خارجی سازمان.

ماخذ فصلنامه حسابرس

آشنایی با برخی مفاهیم اساسی حسابداری مدیریت

هزینه یابی برمبنای فعالیت، ارزیابی متوازن و ارزش افزوده اقتصادی

هزینه یابی برمبنای فعالیت و ارزیابی متوازن اطلاعاتی را فراهم می آورند که مدیران جهت تصمیم گیریهایی که منجر به خلق ارزش می شود به آن نیازمندند. ارزش افزوده اقتصادی فراهم آورنده چارچوب تصمیم، معیارهای عملکرد و محرکهایی است که مدیریت را برای خلق ارزش بر می انگیزد.

برای درک بیشترِ مفاهیم هزینه یابی برمبنای فعالیت، ارزیابی متوازن و ارزش افزوده اقتصادی می توان تجارت را به فوتبال تشبیه کرد. مربی یک تیم فوتبال به عوامل متعددی جهت موفقیت نیاز دارد. برای مثال به دست آوردن ضربه های ایستگاهی، به دست آوردن کرنر، فراهم سازی یک دفاع محکم و داشتن یک دروازه بان مناسب. اما در پایان مسابقه تنها چیزی که اهمیت دارد این

است که مسابقه را برده ایم یا باخته ایم نه اینکه در طول بازی چند کرنر یا چند ضربه ایستگاهی به دست آورده ایم. در تجارت نیز مدیر معیارهای زیادی را برای کسب موفقیت لازم دارد. هزینه یابی برمبنای فعالیت وارزیابی متوازن معیارهایی هستند که مدیر را در تصمیم گیری و دستیابی به موفقیت یاری می رسانند، اما آیا صرفاً استفاده از این معیارها دلیل بر موفقیت است؟

این موضوع که مدیریت برای دستیابی به موفقیت به این معیارها نیاز دارد امری بدیهی است اما تعیین کننده برد یا باخت شرکت ارزش افزوده اقتصادی است؛ با به کارگیری ارزش افزوده اقتصادی مدیران در استفاده از اطلاعات به منظور خلق ارزش و خواسته مالکان برانگیخته می شوند. نیاز سازمانها به سازگاری با محیط تجاری پویا و پیچیده امروزی برای ادامه بقا که ناشی از توسعه بازارهای رقابتی است از یک سو و از سوی دیگر فشار مجامع سرمایه گذار به مدیران جهت تعیین ارزش و تبیین معیارهای اندازه گیری دقیق و شفاف، باعث شد سازمانها سیستمهای سنتی پاداش و اندازه گیری عملکرد را که در دهه قبل به وجود آورده بودند مورد بازنگری قرار دهند و دوباره آنها را بیازمایند که آیا مبنای صحیح و قابل اتکایی برای تصمیم گیری بوده اند یا خیر؟ در حال حاضر تکنیکهای اندازه گیری بیشتر از اینکه بر چارچوبهای حسابداری استوار باشند براساس تئوریهای اقتصادی بنا شده اند.

اما براستی شرکت باید از چه چارچوبی استفاده کند؟ و زمانی که چارچوب جدیدی در حال اجراست آیا این بدان معنی است که شرکت باید دیگر چارچوبها را نادیده بگیرد؟

این مقاله سه چارچوب هزینه یابی برمبنای فعالیت، ارزیابی متوازن و ارزش افزوده اقتصادی را که استفاده از آنها در صنایع به طور گسترده در حال افزایش است مورد بحث قرار می دهد. اگر چه در این مقاله به طور خلاصه این سه چارچوب توصیف می شود اما بیشتر با جواب این سئوال سروکار داریم که آیا می توان این چارچوب ها را به طور همزمان به کاربرد یا آنها با هم ناسازگارند؟

این مقاله بیان می کند که این چارچوبها در واقع مکمل همدیگرند و زمانی که با هم به کاربرده شوند می توانند بسیار موثر باشند.

هزینه یابی برمبنای فعالیت

با متنوع شدن تولیدات و مشتریان یک سازمان، تخصیص هزینه های سربار نیز امری گمراه کننده و تحریف کننده بهای تمام شده تولیدات یا خدمات خاص می گردد. همان طور که می دانیم سیستم هزینه یابی برمبنای فعالیت و سیستم هزینه یابی سنتی از لحاظ نحوه تخصیص هزینه های سربار با یکدیگر متفاوتند. این تفاوت در شکل ۱ نشان داده شده است. بدین معنی که در سیستم هزینه یابی سنتی، هزینه های سربار تنها براساس یک محرک هزینه که می تواند حجم تولید، ساعات کار مستقیم، ساعات کار ماشین یا میزان دستمزد مستقیم باشد تسهیم می گردد و این نمی تواند مبنای صحیحی برای تسهیم هزینه های سربار پدید آورد، زیرا برای مثال، محصولی که چرخه عملیات تولیدی آن کوتاه است ممکن است به میزان غیرمتناسبی از هزینه های انبار یا بارگیری بهره ببرد. لذا حسابداری صنعتی به شکل سنتی پیام نادرست به مدیران می دهد. اما در سیستم هزینه یابی برمبنای فعالیت، تسهیم هزینه های سربار شامل دو مرحله است که در مرحله اول فعالیتهای عمده شناسایی می شوند و هزینه سربار به تناسب منابعی که در هر فعالیت مصرف می شود به آن فعالیتها تخصیص می یابد. سربار تخصیص یافته به هر فعالیت هزینه انباشته فعالیت۴ نامیده می شود. پس از تخصیص سربار ساخت به فعالیتها در مرحله اول، محرکهای هزینه۵ مناسب و مربوط به هر یک از فعالیتها شناسایی می شوند. سپس در مرحله دوم هزینه انباشته هر فعالیت به نسبت مقدار مصرف محرکهای هزینه در هر یک از خطوط تولید محصول به این خطوط تخصیص داده می شود. این سیستم هزینه یابی می تواند اطلاعات بهتری را برای تصمیم گیریهای استراتژیک مدیریت فراهم آورد و به تشخیص هزینه های بدون ارزش افزوده کمک کند. بنابراین هزینه یابی برمبنای فعالیت، کیفیت تولید و هزینه یابی را بهبود می بخشد.

مدیران برای آنکه بتوانند عملکرد شرکتشان را بهبود بخشند نیازمند شناخت چگونگی اثر متقابل بهای تمام شده با دیگر معیارهای عملکرد هستند. این موضوع به کمک تکنیک ارزیابی متوازن حل می شود.

ارزیابی متوازن

با توسعه شرکتها بتدریج مدیریت از مالکیت جدا می شود و بحث مسئولیت پاسخگویی به وجود می آید، بدین معنی که مدیران در برابر مالکان باید پاسخگو باشند. با تمایز مالکان از مدیران و توجه به اینکه مالکان آگاهی کمی از مسائل مالی دارند و به اطلاعات گزارش شده از سوی مدیریت متکی هستند آنان به ارزیابی عملکرد مدیریت نیاز دارند و در این ارزیابی ناچار به استفاده از اندازه گیری می باشند (مثالی در ادبیات مدیریت وجود دارد که اگر کسی نتواند چیزی را اندازه بگیرد نمی تواند آن را اداره کند)، اما اگر این اندازه گیری تنها متکی بر ارقام و اطلاعات مالی باشد نمی تواند مبنای صحیحی برای قضاوت و تصمیم گیری پدید آورد. یک دلیل این امر این است که مدیران مسئول گزارش ارقام و اطلاعات مالی هستند و ممکن است اطلاعات گزارش شده انعکاسی از عملکرد واقعی شرکت نباشد. البته اگر مدیران اطلاعات مالی را به طور واقعی و صحیح هم گزارش کرده باشند تنها اتکا به این اطلاعات در ارزیابی عملکرد مدیران کافی نیست. برای درک بیشتر موضوع فرض کنید شرکتی در دو سال متوالی دارای سود یکسانی باشد، اما در سال دوم اقداماتی در جهت جلب بیشتر رضایت مشتریان انجام داده یا اقدام به برگزاری دوره های آموزشی جهت افزایش مهارت و تخصص کارکنان کرده است. افزایش رضایت مشتریان نشانه فروش بیشتر و به دنبال آن کسب سود بیشتر درآینده است و از طرف دیگر افزایش مهارت و تخصص کارکنان موجب افزایش کارایی و بهره وری خواهد شد. اما اگر بخواهیم تنها از بعد مالی عملکرد شرکت را اندازه بگیریم شرکت در هر دو دوره عملکرد یکسانی داشته ولی واقعیت این است که شرکت در سال دوم عملکرد بهتری داشته است. ارزیابی متوازن، عملکرد سازمان را از چهار دیدگاه کلیدی (شکل ۲) اندازه گیری می کند:

* مالی،

* مشتری،

* رویه های داخلی شرکت،

* آموزش و رشد.

هر دیدگاه دو تا پنج معیار خواهد داشت که این معیارها باید بعد از استقرار استراتژی تنظیم شوند.

بنابراین ارزیابی متوازن، عملکرد سازمان را هم از بعد مالی و هم از بعد غیرمالی اندازه گیری می کند.

ارزیابی متوازن به وسیله کاپلان و نورتون (Robert Kaplan & David Norton) به منظور تبدیل چشم انداز۶ و استراتژی۷ به هدفها۸ ارائه شد. استراتژی، چگونگی انطباق ظرفیتهای یک سازمان با فرصتهای موجود در بازار به منظور تحقق بخشیدن به هدفهای کل سازمان را تبیین می کند. بنابراین مقصود از اجرای استراتژی، دستیابی به هدفهای از پیش تعیین شده است. ارزیابی متوازن با تمرکز بر روی اندازه گیری عملکرد و تطابق آن با استراتژی، نقش مهمی را در پیشرفت سازمان ارائه می دهد. این نوآوری تفکر بسیاری از مدیران را نسبت به نحوه مدیریت سازمانها تغییر داد. اکنون آنها استراتژی را با دقت بیشتر و با صراحت ارائه می کنند و سازمان را به عنوان مجموعه ای یکپارچه و متناسب از فعالیتها می دانند و استراتژی را با دستگاه اندازه گیری عملکرد مرتبط می شناسند.

ارزیابی متوازن رویکردی است که با اندازه گیری واقعی عملکرد (هم از بعد مالی و هم از بعد غیرمالی) و مقایسه آن با هدفهای از پیش تعیین شده به ما نشان می دهد تا چه حد استراتژیهای برگزیده شده ما را به سمت هدفهای شرکت گرایش داده است و استراتژیهای مقدم و در اولویت را برای رسیدن به هدفهای از پیش تعیین شده به ما معرفی می کند و حتی چارچوبی را جهت اجرای استراتژیهای سازمان فراهم می آورد. در واقع ارزیابی متوازن ابزار مدیریت جهت دستیابی به هدفهاست. تحقیقات نشان داده است که سازمانهایی که از سیستمهای طراحی شده مناسبی در زمینه اندازه گیری عملکرد استفاده می کنند بهتر می توانند آن را مدیریت

کننـد لذا احتمال موفقیت بیشتری دارند. اگر ارزیابی متوازن به درستی اجرا شود چارچوب مدیریتی دقیقی ارائه می دهد که مدیران را در ردیابی عوامل متعددی که بر عملکرد تاثیر می گذارند یاری می رساند. برگ نمره۹ مجموعه ای از اطلاعات خام۱۰ است که در آن اهـداف درازمـدت، معیارها، اهـداف کوتاهمـدت و ابداعات هر یک از دیدگاهها درج شده است و به مدیر در فهم عملکرد کمک می کنـد. معیارهـا مـدیران را در متوازن ساختن عملکرد حال و آینـده یاری می دهنـد. انـدازه گیریهای مالی نوعاً متغیرهای گذشـته نگر هسـتند که عملکرد گذشـته مدیر را منعکس می کنند. از سوی دیگر هزینه های آموزش نمونه ای از شاخصـهای آینده نگر است که بر رضـایت مشتری و بقـای شـرکت تـاثیر می گـذارد. لـذا ارزیـابی متوازن بـا انـدازه گیری عملکرد غیرمالی (رضایت مشتریان) باعث تغییر و بهبود در مدیریت شده و مبنایی برای تصمیم گیری به وجود می آورد. در واقع ارزیابی متوازن چراغ روشنی در هدایت شـرکت به سوی سودآوری بیشتر با همان راه و امکانات قبلی ولی براساس هزینه یابی برمبنای فعالیت و ارائه صحیح هزینه های شرکت است.

مالکان، مـدیران وظیفه اجرای استراتژی را به مـدیران می سپرند، اما توجه اصـلی آنها به دست آوردن سود کافی از سـرمایه گذاری شـان است. ارزش افزوده اقتصـادی، همـان طور که در ادامه بحث خواهـد شـد بیان می کنـد که آیا مـدیران معیارهای برگ نمره را بـدرستی موازنه کرده انـد؟ به گفته کاپلان ایجاد ارزش افزوده اقتصادی نتیجه ایده آل استراتژی موفق است و عبارت است از تلاش برای انجام.

ارزش افزوده اقتصادی

آیا یک معیار مناسب از ارزیابی عملکرد شـرکتها وجود دارد که سـرمایه گذاران را در شـناسایی فرصـتهای مطلوب سرمایه گذاری یاری کند و مدیران را به تصمیم گیریهایی علاقه مند سازد که برای واحد تجاری ایجاد ارزش نماید؟

ارزش افزوده اقتصـادی معیـاری است که جهت نظـارت کلی، در زمینه خلـق ارزش، در شـرکت به کـار برده می شود. ارزش افزوده اقتصادی استراتژی نیست، راهی است که نتایج را اندازه گیری می کند.

بـا توجه به اینکه معیـار ارزش افزوده اقتصـادی به توانـایی بنگـاه اقتصـادی در خلق بازده مازاد بر بازده مورد انتظار سـرمایه گـذاران براساس ریسک معین اشاره دارد می توانـد میزان اثربخشـی عملیات شـرکت را انـدازه گیری کند. اگر نتیجه این اندازه گیری مثبت باشـد می تـوان چنین قضـاوت کرد که مـدیریت طی عملیـات جـاری، ارزش شـرکت را افزایش داده و چنـانچه منفی باشـد عملکرد مـدیریت باعث کاهش ارزش واحد تجاری شده است. این معیار که با هدف سازمان در زمینه افزایش ثروت سـهامداران همبسـتگی دارد توسط استوارت (Stern Stewart) ارائه شده و برابر سودهای عملیاتی منهای هزینه سرمایه هایی است که برای ایجاد آن به کار گرفته شده است و در واقع به عنوان یکی از شاخصهای سودآوری درنظر گرفته می شود.

$EVA = (r - c) \times Capital$

$(EVA = (r \times Capital) - (c \times Capital$

$(EVA = NOPAT - (c \times Capital$

= نرخ بازده سرمایهr

= نرخ هزینه سرمایهc

= سرمایه Capital

= سود خالص عملیاتی پس از مالیات NOPAT

= ارزش افزوده اقتصادی EVA

برمبنای ارزش افزوده اقتصادی ایجاد ارزش در یک شرکت به دو عامل بستگی دارد:

* شرکت از سرمایه به کار گرفته شده چه بازدهی کسب می کند؟

* برای این سرمایه به کار گرفته شده چه هزینه ای می پردازد؟

بنابراین آنچه در این معیار اهمیت دارد این است که شرکت بتواند بازدهی بیش از هزینه سرمایه منابع مالی خود به دست آورد.

ارزش افزوده اقتصادی ارزش سهام را دقیقتر از سود هر سهم۱۱ و بازده حقوق صاحبان سهام۱۲ به دست می آورد. اخیراً شرکتها قدم در راهی از مدیریت درامدها گذاشته اند که آنها را به سوی مدیریت ارزش سوق می دهد. ارزش افزوده اقتصادی با ارائه مدلهای کاربردی قابل اجرا به مدیران در این فرایند کمک می کند.

یکی از مزایای اصلی ارزش افزوده اقتصادی، ارائه زبان واحدی در کل سازمان است. زمانی که ارزش افزوده اقتصادی کانون توجه فرایند مدیریت قرار می گیرد عملکرد سازمان کارا خواهد شد چرا که ارزش افزوده اقتصادی به ما مسئولیت پاسخگویی می دهد و می تواند تنها معیاری باشد که موفقیت در آن خلاصه می شود.

مجله فورچون (Fortune) در اکتبر ۱۹۹۶ ارزش افزوده اقتصادی را به عنوان جذابترین ایده مالی معرفی نمود و اشاره کرد که یک موسسه امریکایی پیش بینی کرده ارزش افزوده اقتصادی جایگزین سود هر سهم خواهد شد. از جمله شرکت کوکاکولا با به کارگیری این معیار توانست بازده سرمایه اش را حدود ۲۰۰ درصد طی سالهای ۱۹۹۳-۱۹۸۷ افزایش دهد. مدیر شرکت کوکاکولا معتقد است ارزش افزوده اقتصادی او را وادار به پیدا کردن راههای زیرکانه برای ادامه فعالیت با سرمایه کمتر می کند؛ به عبارت دیگر انگیزه یافتن راههای افزایش کارایی سرمایه را ایجاد می کند و در نهایت موجب می شود که شرکت عملکرد برتر داشته باشد. استوارت توصیه می کند که از ارزش افزوده اقتصادی به عنوان مبنایی برای تخصیص سرمایه، ارزیابی عملکرد، تعیین پاداش و ایجاد ارتباط با خبرگان در بازار سرمایه استفاده شود. به این ترتیب تصمیم گیریها موثرتر می شود، ارتباطات افزایش می یابد و میزان پاداشها با افزایش در ارزش افزوده اقتصادی بالاتر می رود.

نتیجه گیری

هر سه این چارچوب ها با تکنیکهای اندازه گیری جدیدی شروع می شوند. حجم بالای اطلاعات لزوماً منجر به تصمیم موثر نمی شود. در واقع اضافه کردن یک معیار جدید به معیارهای موجود مسائل را پیچیده تر خواهد کرد.

یکی از عوامل اساسی، برخورداری از تعادل بین سادگی و دقت است. همان طور که ممکن است فهم یک مدل کاملاً پیچیده برای مدیران بسیار مشکل باشد یک مدل بسیار ساده نیز منجر به تصمیمهای نادرست می شود.

هزینه یابی برمبنای فعالیت، ارزیابی متوازن و ارزش افزوده اقتصادی ابزارهای مناسبی هستند که می توانند شرکت را در دستیابی به موفقیت در محیط تجاری، رقابتی و فعال امروزی کمک کنند. هزینه یابی برمبنای فعالیت می تواند مدیران را در فهم اثربخشی تصمیماتشان یاری رساند. ارزیابی متوازن دیدگاه عملکردی را به منظور گنجاندن شاخصهای مالی و غیرمالی گسترده است. ارزش افزوده اقتصادی ارتباط بین تصمیمها را نشان می دهد و بر معیارهای عملکرد سیستم پاداش به منظور خلق ارزش تمرکز دارد. زمانی که مدیران چارچوبهای تصمیم گیری، معیارهای عملکرد و پاداش داشته باشند که آنها را به داشتن حالت مالکانه برانگیزاند، بهترین عملکرد را خواهند داشت. داشتن استراتژی مناسب مهم است ولی داشتن مدیرانی که مجری استراتژی و نتایج حاصل از آن باشند نیز به همان اندازه اهمیت دارد.

منبع: وبلاگ مقالات حسابداری

-Evaluation, Vol. ۱, Issue ۲, April, ۱۹۹۹۱

پانوشتها:

Activity Based Costing (ABC)- ۱

-The Balanced Score-Card (BSC)۲

-Economic Value Added (EVA)۳

-Activity cost pool۴

-Cost drivers ۵

-Vision۶

Strategy –۷

-Objectives ۸

-Score card۹

-Data ۱۰

Earning Per Share (EPS) ۱۱

مانـیفیست در عرصه حسابداری

امروز که بایـد به مثـابه کل واحـدی تجلیگاه بهترین انـدیشه‌های ناب حسابـداری باشـد، اختلاف نظر، تشـتت آرا و تعـدد جریانهای فکری در این جامعه بیش از هر زمان رخ نموده است.

تفـاوت دیـدگاه، تقابـل آرا و کثرت نظرات گرچه ممکن است زمینه را برای وفـاق و همکاری گروهی فراهم کنـد اما اگر ریشه در عملگرایی و تفکر انتزاعی داشته باشـد آن‌گـاه واقعبینی و درست‌اندیشـی راه گم می‌کنـد و کمبودهـا، ضـعفها، فرصـتها و توانـاییها به‌درستی شناخته نمی‌شوند و برخورد سطحی، ساده‌اندیشی، خودباوری، سرمستی کاذب و یا ناامیدی افراطی حاکم می‌شود.

نمی‌توان نسبت به مسائلی که در اثر این بحران بروز کرده بی‌اعتنا بود. هیچ‌چیز مضرتر و ضداصولی‌تر از کوششی نیست که از طریق عبارت پردازی برای رها ساختن گریبان خود از این مسائل می‌شود. برای دفاع از اصول و مبانی اساسنامه جامعه حسابداران رسمی و قواعـد اساسـی آن، هیـچ چیز مهمتر از وحـدت نظر و عمـل بین کلیه حسابـدارانی که به عمق بحران و لزوم یـافتن راهکـار برای آن آگاهند نیست.

واقعیت نشان می‌دهـد که بحران فعلی که از جنبه‌ای بیان‌کننـده تفاوت شدیـد آراء و نظریات حرفه‌ای-اجتماعی جامعه حسابداری از یـک‌سو و وجـود گرایشـهای خـود محـور از سـوی دیگر است، تمرکز خود را از لحـاظ برنـامه‌ای بر حول مسـئله کلیـدی و سـاخت تشکیلاتی جامعه قرار داده است. درک از محیط اجتماعی که در آن به‌سر می‌بریم و حرکت و روند آینده حلقه کلیدی است که در پرتو شناخت علمی از آن می‌توان به بحران فعلی پاسخی درخورداد.

اگرچه در دو سال اخیر نقد و انتقاد چه در قالب اصولی و چه متاسفانه در چارچوب کارکرد غیرحرفه‌ای شدت گرفته اما در مجموع جـامعه نسـبت به گذشـته حرکتی رو به پیشـرفت داشـته است. با این حال، هنوز به خاطر آنکه تمامی واقعیت و عمق بحران را درک نکرده‌ایم و فقط بخشی از آن را بیان می‌کنیم، طبیعتاً قادر به ارائه راه‌حل علمی برای برون‌رفت از تنگنای موجود نیستیم.

آیـا این اختلافـات فقـط از طریق برطرف می‌شود؟ به‌دیـده مـا نه ! اگر به فرض وجود، اختلاـف نظردر جامعه را صـرفاً به نبود توافق دربـاره سازوکارهـای جامعه نسـبت دهیم پس چرا حتی در بین کسانی که ظاهراً روی سازوکارهای جامعه توافق دارنـد، تفاوت نظر در مبـاحث اساسـی همچنان باقی است و اگر صـرفاً از طریق نقـد آراء و تقابل نظریات می‌شـد تشـتت آرا را از بین برد، پس چگونه تاکنون جامعه حسابداری چنین دستاوردی نداشته است؟

تنها راه‌حل اصولی، حرفه‌ای و علمی در چنین وضعیتی نقد و مجادله حرفه‌ای بر روی مشی و برنامه است که میثاق جمعی حسابداران (اساسنامه) از درون چنین پروسه‌ای بیرون خواهد آمد! و صد البته در شرایط طبیعی و متعارف جایگاه این مجادله حرفه‌ای باید نشریات حرفه‌ای همچون حسابدار و حسابرس وحسابدار رسمی باشد.

واقعیت این است که عملگرایی حاکم بر تفکر نظریه‌پردازان فعلی (که خود محصولی از نظریه‌پردازیهای عامیانه است) ما را بر آن می‌دارد تا، یا در زنجیره به‌هم پیوسته روابط علت و معلولی به پیش نرویم و یا، آن‌را تا ریشه دنبال نکنیم. عملگرایی یکی از خصوصیات عمده تفکرات سنتی است که از بینش غیرحرفه‌ای سرچشمه می‌گیرد؛ زمانی که جامعه‌ای قادر نیست انحرافات گذشته و حال خود را واقعاً ریشه‌یابی کند.

متاسفانه متدولوژی غالب بر جامعه حسابداران رسمی ایران دچار انحرافات اساسی است که نه‌تنها از متدولوژی علمی حسابداری فاصله داشته بلکه فراتر از این، بیشتر به روشهای عامیانه نزدیك بوده تا به روشهای علمی و این نه سخنی گزاف بلکه توضیح علمی واقعیت موجود است. از سوی دیگر توضیح کاملتر این مطلب بدون توجه به بحران جهانی که در حرفه حسابداری روی داده و رابطه معینی که میان این دو وجود دارد نمی‌تواند صورت پذیرد. و این نیز به دو دلیل زیر متکی است:

اول آنکه حرفه حسابرسی در جهان در حال از سرگذراندن بحرانهای ناشی از جدایی استانداردهای بین‌المللی، امریکایی و انگلیسی ، رویدادهای تقلب و فریب از نوع شرکتهای انرون و ورلدکام، وهمچنین برجسته شدن موضوع نظام راهبری بنگاه(Corporate governance) است؛

دوم آنکه روندهای اساسی موجود (در چندسال اخیر) در سطح جهان و ایران نشان می‌د هد که مسئله خطیر مسئولیتهای اجتماعی حسابرسان به‌عنوان مسئله مبرم روز مطرح شده ولی متاسفانه در هیچکدام از این موارد نیز خود حسابداران و حسابرسان رهبری را به‌دست نداشته اند.

ما قادر نخواهیم بود جامعه خود را متحول سازیم، جز از این طریق که در جهت نفی مشی و روشهایی که حرفه را ناتوان معرفی کرده حرکت نماییم. راه‌حل این نیست که نقطه نظرات سنتی را به کناری افکنیم و به‌سادگی آن را مردود بشناسیم؛ چرا که فقط با مردود شناختن، از میدان به‌در نمی‌رود. نفی ما، نه نفی انکارگرایانه، نه نفی در ذهن بلکه باید نفی در عین باشد. جامعه حسابداری و به‌ویژه اعضای شورای‌عالی (براساس رسالتی که برعهده‌دارند) باید خود را متحول سازند و آن هم در چارچوب تحول متدولوژیك در فرایند این بستر و به‌استناد ساختار تئوری حسابداری ؛ در غیراین صورت تمام راههای دیگر نه راه، بلکه بیراهه است.

نقطه انحراف آغازین تفکرات بسیاری دوستان در جامعه حسابداری این بوده که روش منطقی- قیاسی را در تبیین اساسنامه حاکم کردند. این روش همان نقشی را در زندگی دارد که خط مماس در مقایسه با منحنی دارد. انتظار ما این است که قیاس (که عمدتاً فعالیتی ذهنی است) در مطالعه خود ذهن (یعنی در روانشناسی) و در مطالعه رفتاری که در آنها تفکر، شرط پیشین عمل است، مثلاً در اقتصاد و سیاست، موفق باشد؛ ولی عکس این امر صادق است: معلوم شده است که در روانشناسی و علوم اجتماعی، قیاس، راهنمای ضعیفی است، در صورتی که در مطالعه و بررسی بر روی امور لایعقل (مثل مواد معدنی، اجسام فضایی، و ملکولها)، قیاس ریاضی، که از مشاهده کمك گرفته باشد، موفق می‌شود. آیا این نمی‌رساند که قیاس فعالیتی است که تابع خواص موجودات بیجان است، خواصی که از کیفیات موجود زنده نیستند، در حالی که جامعه حسابداران و ماموریت حسابداران رسمی پدیده‌های زنده و تاثیرگذار هستند؟

چگونگی تکامل و کلاً سیر تسلسلی تکاملی جوامع بشری نشان می‌دهد که هستی را می‌بایست بدان صورتی توضیح داد که واقعاً هست و بدان طریق تغییر داد که قوانین تغییر و تکامل آن حکم می‌کند و بدون شك چنین حرکتی در جامعه حسابداران رسمی

ایران نیز جز از طریق اتکا بر بینش و دانش تئوری حسابداری وبه طریق اولی دانایی بر فلسفه شناخت اقتصادی امکانپذیر نیست.

با نگاهی به سیمای کنونی جامعه حسابداری ایران نمودهای واقعی یک بحران علمی-حرفه‌ای فراگیر را بازخواهیم یافت. تشتت عمیق نظرگاههای حرفه‌ای، عقب ماندن از تبیین رفتار حسابداری در نظام اقتصادی کشور، نبود راهبران حرفه‌ای در جامعه، که همه گروههای موجود در جامعه در مقابل جایگاه حرفه‌ای این رهبران وحدت نظر داشته باشند (مشابه شادروان سجادی‌نژاد، مرحوم عرفانی و...)، همگی موید و نشانه‌های شکنندگی و بحران است. اکنون جامعه حسابداری ایران فاقد تاکتیک و استراتژی معین و منطبق با ویژگیهای عصر جدید است و بالطبع فاقد اساسنامه واجد شرایط و رفتار حرفه‌ای مناسب است.

بدون کنار گذاشتن دیدگاهها و نظرگاههایی که ریشه در عوام‌گرایی دارد تا منطق علمی، قادر به تدوین اساسنامه و به تبع آن مادیت بخشیدن به رهبری جامعه حسابداران در راستای وظایف خود نخواهیم بود و تنها مسیری که ما را به تدوین برنامه‌های پیشبرنده هدایت می‌کند برخورد حرفه‌ای-علمی به قضایای درون و برون جامعه حسابداری است.

با چنین درک و رسالتی است که وظیفه شورای‌عالی جدید جامعه حسابداران رسمی، مسئولان و اعضای ارکان آن و به‌ویژه اعضایی که اعتقاد به توسعه و اعتلای حرفه دارند دوصدچندان مهم، بزرگ و اجتماعی است. لذا برای انجام چنین امر مهمی باید همه اعضای جامعه چارچوب مناسبی را به عنوان تبیین و تعریف کنند و این میثاق حرفه‌ای به عنوان مورد قبول همگی واقع شود تا بتوان کاری از پیش برد.

منبع :سایت حسابرس

استانداردهای حسابداری مالی

دارای چارچوب مفهومی است؟

اهداف گزارشگری مالی واحدهای تجاری

مقدمه

تئوری حسابداری مجموعه‌ای از فرضیات مبنا، تعاریف، اصول، مفاهیم و نحوه استنتاج آنهاست که زیربنای تدوین استانداردهای حسابداری توسط مراجع مربوط بوده و شالوده گزارش اطلاعات حسابداری را تشکیل می‌دهد. در این راستا تئوری حسابداری، نوعی چارچوب مفهومی مرجع به‌وجود می‌آورد که مقررات خاص حسابداری براساس این چارچوب تدوین می‌شوند. در هر کشوری، هدف از تدوین چارچوب مفهومی، فراهم آوردن رهنمودی عام و فراگیر در چارچوب ویژگیهای کشور برای وضع و تجدیدنظر در استانداردهاست به‌طوری‌که حقوق و منافع استفاده‌کنندگان، تهیه‌کنندگان و حسابرسان گزارشها و صورتهای مالی به‌طور متعادل حفظ شود. چارچوب مفهومی تهیه شده علاوه بر هدایت تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابداری مربوط به موضوعات مختلف، می‌تواند مراجع تصمیم‌گیری، مدیران واحدهای اقتصادی و اشخاص ذی‌حق، ذی‌نفع و ذی‌علاقه را در قضاوت نسبت به مسائل حسابداری و استانداردهای تدوین‌شده یاری دهد.

نظر به اهمیت موضوع، از سالها قبل، مراجع حرفه‌ای حسابداری در برخی از کشورهای پیشرو در حسابداری، تدوین چارچوب مفهومی را در دستور کار خود قرار داده‌اند. یکی از معروفترین این مراجع، هیئت استانداردهای حسابداری مالی ایالات متحد است. اقدامات این هیئت می‌تواند حاوی نکات آموزنده‌ای باشد.

چارچوب مفهومی چیست؟

چارچوب مفهومی مجموعه‌ای از اهداف کلی و مبانی مرتبط با هم است که اهداف کلی و اهداف خاص گزارشگری مالی را تعیین و مبانی و مفاهیم اصلی رسیدن به این اهداف را مشخص می‌کند. این مفاهیم، راهنمایی برای انتخاب رویدادها، معاملات و شرایطی است که باید درنظر گرفته شود و نیز راهنمایی برای چگونگی شناخت و اندازه‌گیری، تلخیص و گزارشگری آنها به‌شمار می‌رود. هیئت استانداردهای حسابداری مالی تاکنون ۷ بیانیه مفهومی صادر کرده است که موضوعات اساسی زیر را دربر می‌گیرند:

۱- اهداف گزارشگری مالی واحدهای تجاری،

۲- ویژگیهای کیفی اطلاعات حسابداری،

۳- عناصر صورتهای مالی واحدهای تجاری،

۴ - اهداف گزارشگری مالی سازمانهای غیرانتفاعی،

۵ - شناخت و اندازه‌گیری در صورتهای مالی واحدهای تجاری،

۶ -عناصر صورتهای مالی (که جایگزین بیانیه شماره ۳ شده است)،

۷- استفاده از جریانهای نقدی و ارزش فعلی در اندازه‌گیری حسابداری.

این هیئت، اولین بیانیه مفهومی خود را در سال ۱۹۷۸ و آخرین آن را در سال ۲۰۰۰ منتشر کرده است و در شرایط حاضر نیز بیانیه دیگری را در دست تهیه و تدوین ندارد. همچنین بیانیه مفهومی شماره ۶ را جایگزین بیانیه مفهومی شماره ۳ کرده است، تا واحدهای غیرانتفاعی را نیز به‌همراه واحدهای انتفاعی دربرگیرد.

تأثیر چارچوب مفهومی بر عملیات حسابداری چیست؟

بیانیه‌های مفهومی به‌طور مستقیم بر عملیات حسابداری تأثیر ندارند و موجب تغییر در اصول پذیرفته‌شده حسابداری و یا اصلاح، تعدیل یا تفسیر روشهای حسابداری موجود یا استانداردهای افشای اطلاعات نمی‌شوند. همچنین این بیانیه‌ها تغییر در روشهای حسابداری یا افشای اطلاعاتی متضاد با این مفاهیم را ضروری نمی‌سازد. بنابراین، چارچوب مفهومی از طریق تأثیر بر تدوین استانداردهای حسابداری جدید بر عملیات حسابداری تأثیر می‌گذارد.

چرا چارچوب مفهومی لازم است و چه کسی از آن منتفع می‌شود؟

استفاده‌کننده اصلی چارچوب مفهومی، هیئت استانداردهای حسابداری مالی است زیرا چارچوب مفهومی، مبانی تدوین استانداردها و نیز مفاهیم مورد نیاز برای حل مسائل حسابداری و گزارشگری را در اختیار هیئت می‌گذارد. اعضای هیئت از این مفاهیم برای تجزیه و تحلیل درست موضوعات و همچنین ارائه توصیه‌های خود بهره می‌برند. به این ترتیب، این مفاهیم اساس مباحث هیئت را در موضوعات مطرح شده تشکیل می‌دهند و اعضای هیئت را در تصمیم‌گیری در مورد استانداردهای خاص یاری می‌کنند. در حقیقت، بحث درباره مفاهیم است که مبانی تهیه و تدوین استانداردها را فراهم می‌کند و در نهایت، نتیجه‌گیری در مورد هر استاندارد بر اساس چارچوب مفهومی صورت می‌گیرد.

چارچوب مفهومی، پایه‌ای برای استدلال منطقی جهت انتخاب رویکردهای مختلف در تدوین استانداردهاست و اگر چه تمام پاسخهای لازم را ارائه نمی‌دهد اما در محدوده انتخابهایی که باید صورت گیرد، با حذف موضوعاتی که با آنها تضاد دارد، محدوده‌های انتخاب را تنگتر و مشخصتر می‌کند. چارچوب مفهومی موجب افزایش کارایی فرایند تدوین استانداردها نیز می‌شود زیرا با وجود آن، از بحث و مجادله مجدد در مورد موضوعات اساسی مانند در زمانهای متوالی خودداری می‌شود. به‌علاوه چارچوب مفهومی در افزایش کارایی برقراری ارتباط درونی و بیرونی نیز نقش دارد و با فراهم کردن مجموعه‌ای از اصطلاحات و چارچوبی برای ارجاع در مباحث مختلف، تسهیلات زیادی را برای بحث و بررسی موضوعات تخصصی توسط اعضای هیئت فراهم

می‌نماید. در نتیجه، ارتباطات بین اعضای هیئت و حامیان آن، به‌خصوص افرادی‌که مذاکرات و پیشنهادهای طرحهای اولیه را بررسی می‌کنند با سهولت بیشتری برقرار می‌شود. چارچوب مفهومی همچنین سبب کاهش فشارهای سیاسی در ارائه قضاوتهای حسابداری می‌گردد.

چارچوب مفهومی راهنمایی برای تدوین استانداردهای حسابداری است و زمینه را برای تهیه و ارائه اطلاعات مالی و غیرمالی مربوط و در دسترس به‌طور بیطرفانه و بدون جانبداری فراهم می‌کند. اطلاعات بیطرفانه، اطلاعات مفیدی برای استفاده‌کنندگان اطلاعات در مورد سرمایه‌گذاری و تصمیم‌گیریهای اعتباری گرد می‌آورد و به این ترتیب، زمینه را برای ارتقای منافع عمومی از طریق تخصیص بهینه منابع فراهم می‌سازد. چارچوب مفهومی، در ارتقای کارایی بازار سرمایه و بازارهای دیگر نقش موثری دارد.

مراجع تدوین استانداردها برای کاهش اثر سلیقه‌های فردی در تصمیمهای استانداردگذاری از چارچوبهای مفهومی توافقی استفاده می‌کنند. نبود این چارچوبهای مفهومی توافقی ممکن است این مشکل را به‌وجود آورد که فرایند تدوین استانداردها بر مبانی کاملاً متفاوتی از آنچه لزوماً بر آن استوار است بنا شده و تصمیم‌گیری در آن صرفاً براساس نظرات و سلیقه‌های فردی اعضای هیئت صورت گیرد. در این مورد، چارلز تی هورنگرن(Charles T. Horngren) از استادان معروف حسابداری که دارای سابقه عضویت در هیئت اصول حسابداری، شورای عالی مشورتی استانداردهای حسابداری مالی و هیئت امنای بنیاد حسابداری مالی است می‌گوید: "به‌دلیل این‌که حرفه حسابداری کاملاًـ منسجم نشده است، هر کدام از ما دست به تدوین چارچوب مفهومی خاصی زده‌ایم. در این میان، برخی از این چارچوبها به‌نحو مطلوبی تعریف‌شده و منسجم و برخی دیگر، مبهم و ضعیف ارائه شده‌اند".

او اضافه می‌کند که: "در هر برهه از زمان، بیشتر ما از شنیدن این‌که افرادی برای رسیدن به نتایج موردنظر خود از زنجیره پیچیده‌ای از دلایل سست بهره می‌گیرند احساس ناراحتی می‌کنیم. در حالی‌که، شاید بعضی اوقات، صدای اندیشه خودمان باشد که به گوشمان می‌رسد. تجربه من به‌عنوان عضو هیئت اصول حسابداری، به من درسهای زیادی آموخته است. یک درس مهم آن است که بیشتر ما تمایلی طبیعی و زائدالوصف برای فراوری دلایل درباره نتایج قبلی خودمان داریم که بدون تغییر باقی بماند".

در محیطی که در آن استانداردگذاری براساس چارچوبهای مفهومی شخصی افراد استانداردگذار صورت می‌گیرد، توافق روی موضوعات فقط زمانی صورت می‌گیرد که تعداد کافی از چارچوبهای مفهومی با هم انطباق داشته باشند. به‌هرحال، این توافق نیز موقت است چون اعضای هیئت نیز به مرور تغییر می‌کنند و مجموعه‌های چارچوبهای مفهومی افراد پیوسته در حال تغییر است. بنابراین اعضای یک هیئت تدوین استانداردها در مورد موضوعی مشابه یا حتی یکسان ممکن است به نتایج کاملاً متفاوتی از آنچه قبلاً رسیده‌اند دست یابند. زیرا هر گروه از استانداردها ممکن است با سایر استانداردها یکسان نبوده و تصمیمهای گذشته، گویای تصمیمهای آینده نباشد. به بیان دیگر، فرایند استانداردگذاری به‌صورت فرایندی کم و بیش لحظه‌ای در می‌آید. به‌علاوه بدون یک چارچوب مفهومی، انجام بحثهای منطقی میسر نیست زیرا در این‌صورت، برای موضعگیری در مورد برخورد حسابداری مناسب با یک معامله خاص، تعاریف لازم در اختیار قرار ندارند. این برخورد حسابداری مناسب از دیدگاه دیگران به‌نسبت مطابقت آنها با مصوبات کمیته رویه‌های حسابداری انجمن حسابداران رسمی امریکا و نیز مصوبات هیئت اصول حسابداری بستگی دارد.

هیئت استانداردهای حسابداری مالی تنها استفاده‌کننده از چارچوب مفهومی نیست. زمانی که اهداف و مفاهیم برای تعیین جهت و اجزای گزارشگری مالی مورد استفاده قرار می‌گیرد اعتبار گزارشهای مالی ارتقای کیفی می‌یابد. در این شرایط، چارچوب مفهومی به تدوین استانداردهای مرتبط‌باهم و دارای انسجام درونی کمک شایانی می‌کند و تهیه‌کنندگان و استفاده‌کنندگان گزارشهای مالی از گزارشهایی که براساس یک مجموعه استانداردهای منسجم، تدوین شده و در طول دوره‌ای زمانی و نه در لحظه‌ای خاص به‌وجود آمده‌اند، استفاده می‌کنند.

چارچوب مفهومی به استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی کمک می‌کند که درک بهتری از اطلاعات مالی و محدودیت آن پیدا کنند.

این چارچوب، چارچوبی قابل رجوع است که برای درک نتایج از استانداردها به‌کار می‌رود و به‌وسیله افرادی که استانداردها را به‌کار می‌برند، حسابرسانی که نتایج گزارش‌های مالی را آزمون می‌کنند و دانشجویان و استادان رشته حسابداری، مورد استفاده قرار می‌گیرد.

انگیزه هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای تدوین چارچوب مفهومی چیست؟

در حقیقت، انگیزه هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای تدوین چارچوب مفهومی را می‌توان از مشاهده تنگناهایی به‌دست آورد که سلف آن یعنی هیئت اصول حسابداری تجربه کرده است. هیئت اصول حسابداری از ابتدای کار خود بر آن بود تا برای تصمیمات خود مبانی مفهومی تهیه کند. کمیته خاص انجمن حسابداران رسمی امریکا در سال ۱۹۵۸ در گزارش خود که منجر به تولد هیئت اصول حسابداری گردید اعلام کرد که هیئت اصول حسابداری باید هم روی مفاهیم و هم روی استانداردها کار کند تا مفاهیم اساسی معنی‌داری برای استانداردها فراهم گردد. در این راستا هیئت اصول حسابداری دو رشته مطالعه در مورد مفروضات و اصول حسابداری را به‌انجام رساند و پس از بررسی این مطالعات، چنین نتیجه گرفت که توصیه‌هایی که در این زمینه انجام می‌شود به‌طور اساسی با اصول حسابداری موجود که درحال حاضر موردقبول واقع شده، متفاوت است.

با توجه به مشکلات ناشی از تطابق نداشتن آرای هیئت اصول حسابداری با رهنمودهای مفهومی موجود، انجمن حسابداران رسمی امریکا در سال ۱۹۶۴، کمیته خاص دیگری را برای بررسی مجدد برنامه مربوط به تدوین اصول حسابداری تشکیل داد. در میان توصیه‌های ارائه شده توسط این کمیته، این توصیه نیز شده بود که هیئت اصول حسابداری، چارچوبی مفهومی به‌عنوان راهنمای تصمیم‌گیری‌های خود ایجاد کند و در اجرای این توصیه، هیئت اصول حسابداری، بیانیه شماره ۴ را در سال ۱۹۷۰ منتشر کرد. به‌هر حال، هیئت اصول حسابداری از ابتدا پذیرفته بود که بیانیه شماره ۴، بیانیه‌ای توصیفی است نه آمرانه و به‌جای تأکید بر آنچه باید باشد، بر آنچه هست و بر حسابداری مالی موجود تأکید می‌کند. بنابراین، چون بیانیه شماره ۴، گذشته‌نگر بود ضرورتاً نمی‌توانست راهنمایی قوی برای هیئت‌اصول حسابداری در تدوین استانداردها شمرده شود.

بعد از آن به‌علت انتقادات از هیئت‌اصول حسابداری، انجمن حسابداران رسمی امریکا دو گروه مطالعاتی، یکی به‌ریاست فرانسیس ام ویت(Francis M. Wheat) و دیگری به‌ریاست رابرت ام تروبلاد(Robert M. Trueblood) را به‌منظور بررسی فرایند تدوین استانداردهای حسابداری و اهداف گزارش‌های مالی تشکیل داد. براساس توصیه‌های کمیته تروبلاد، بنیاد حسابداری مالی تشکیل شد و این بنیاد، هیئت استانداردهای حسابداری مالی را به‌وجود آورد. مطالعه دیگری که سرانجام به‌صورت گزارش ویت منتشر شد موضوع تدوین استانداردهای حسابداری مالی را مورد بحث قرارداد.

در سال ۱۹۷۳ زمانی‌که هیئت استانداردهای حسابداری مالی فعالیت خود را آغاز کرد یکی از موضوعاتی که در دستور کار آن قرار داشت بررسی اهداف گزارش‌های مالی بود. این طرح براساس یافته‌های گزارش تروبلاد که تحت عنوان منتشر شده بود برنامه‌ریزی شد و بر آنچه در گزارش تروبلاد به‌عنوان در اهداف گزارش‌های مالی مطرح شده بود متمرکز گردید. هیئت استانداردهای حسابداری مالی کار خود را بر پایه این‌که گزارشهای مالی چه اهدافی باید داشته باشند قرار داد. این موضوع منجر به ایجاد مبانی اساسی و مناسبی گردید که براساس آنها چارچوب مفهومی تدوین شد.

دیگران چگونه چارچوب مفهومی خود را تدوین کرده‌اند؟

به‌دنبال هیئت استانداردهای حسابداری مالی، مراجع تدوین استانداردهای دیگر اقدامات خود را برای تدوین چارچوب مفهومی آغاز کردند. کمیته استانداردهای بین‌المللی حسابداری که به هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری تبدیل شده است و کشور کانادا و متعاقب آن کشورهای استرالیا و نیوزلند و در سال ۱۹۹۹ انگلستان، چارچوبهای مفهومی خود را تدوین و ارائه کردند. چارچوب مفهومی این مراجع تدوین استانداردها نیز مشابه هیئت استانداردهای حسابداری مالی براساس اهداف پایه‌ای قرار دارد که

باید براساس آن گزارشهای مالی، اطلاعات مورد نیاز سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان در سرمایه‌گذاری و تصمیمات اعتباری را ارائه دهند. چارچوبهای مفهومی تدوین‌شده توسط مراجع مختلف در مجموع مشابه یکدیگرند ولی با هم یکسان نیستند.

آینده چارچوب مفهومی چیست؟

هیئت استانداردهای حسابداری مالی برنامه تجدیدنظر محدودی را در تعریف بدهی پیشنهاد کرده است و در حال‌حاضر کار امکان‌سنجی برای بررسی مجدد بدهیها و نحوه شناخت آنها را در دستور کار خود قرار داده و تصمیم دارد با دیدگاه وسیعتری تعهدات و نحوه شناسایی آنها را درنظر بگیرد. نیاز به این موضوع از طریق طرحهای مطالعاتی که اخیراً صورت گرفته احساس شده است. بررسی گسترده‌تر می‌تواند موضوعات مرتبط شامل شناخت درامد را در برگیرد. افزایش نگرانیها در مورد این موضوعات ضرورت تجدیدنظر را تشدید کرده است.

علاوه بر این، وجود هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری می‌تواند منجر به ارتقای هر چه بیشتر کیفیت چارچوبهای مفهومی شود. این هیئت، به‌عنوان بخشی از فعالیتهای خود در پی افزایش هماهنگی استانداردهای حسابداری در سطح بین‌المللی است و در همین راستا مشغول بررسی امکان کاهش تفاوتهای چارچوبهای مفهومی تدوین شده توسط مراجع حرفه‌ای ملی- نظیر هیئت استانداردهای حسابداری مالی- است. با این کار، چارچوبهای مفهومی یا حداقل بخشهایی از آنها مورد توجه مجدد قرار می گیرند. گفتنی است که هیچکدام از چارچوبهای مفهومی، اعم از چارچوب مفهومی تدوین شده به‌وسیله هیئت استانداردهای حسابداری مالی و یا هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و دیگران در حقیقت کامل نیستند. برای نمونه، مواردی که در چارچوب مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی برای ارائه و افشای گزارشهای مالی پیش‌بینی شده بود و یا مواردی‌که باید در خارج از متن اصلی گزارشهای مالی افشا می‌شد در آنها رعایت نشده است. علاوه بر این جنبه‌های خاصی از چارچوب مفهومی مانند شناخت و اندازه‌گیری هنوز ناقص است.

از سوی دیگر، چارچوبهای مفهومی با مشکل دیگری نیز مواجهند. بیشتر بخشهای چارچوبهای مفهومی هیئت استانداردهای حسابداری مالی در دو دهه پیش تهیه شده‌اند. از آن زمان فعالیتهای تجاری و مالی دستخوش تحولات و تغییرات عمیقی شده و به‌نحو روزافزونی پیچیده‌تر گشته است. در نتیجه، بیشتر موضوعات در دنیای امروز متفاوت و پیچیده‌تر از موضوعاتی است که در زمان تدوین چارچوب مفهومی وجود داشته است. به این دلیل در بعضی از موارد روزامد کردن چارچوب مفهومی ممکن است هم مطلوب و هم مورد نیاز باشد تا با موضوعات امروز و فردا تطابق یابد.

*منبع: وبلاگ حسابدار

حسابداری و حسابرسی دولتی و ارتباط آنها با پاسخگویی

ابداری و حسابرسی دولتی و ارتباط آنها با پاسخگویی

حسابداری فرایندی است برای تهیه و تولید اطلاعات برای استفاده کننده گانی که برای تصمیم گیری جهت افزایش ثروت نیاز به آن اطلاعات دارند ولی نباید فراموش کرد که حسابداری هدف دیگری هم دارد وآن هم فراهم کردن زمینه پاسخگویی است که نشات گرفته از حق دانست صاحبان سرمایه است. این هدف حسابداری بیشتر در موسسات عمومی و دولتها مد نظر قرار می گیرد.

مردم به عنوان صاحبان اصلی سرمایه دولت باید بدانند که منابع عمومی در اختیار دولتشان از کجا تامین شده است و مهمتر اینکه صرف چه کاری شده است. فرایند پاسخگویی به این دو سوال بدون داشتن یک سیستم حسابداری و حسابرسی مناسب فراهم نخواهد شد. در ایران ماحصل نهایی سیستم حسابداری حکومت در گزارشی به نام صورتحساب کل کشور که توسط وزارت دارایی تهیه می گردد جمع می گردد. این صورتحساب در واقع عملکرد و صورت مالی سالانه دولت است. برای تکمیل فرایند

پاسخگویی سازمانی ضعیف (نگهداشته شده ای) بر اساس قانون اساسی به نام دیوان محاسبات کل کشور زیر نظر مجلس شورای اسلامی تشکیل شده است تا این صورت حساب را حسابرسی و موارد تخلف و عدم رعایت را به همراه نظرات خود در گزارشی به نام گزارش تفریغ بودجه به مجلس شورای اسلامی که وکلا ـ و نمایندگان احاد ملت هستند تقدیم نماید و به این ترتیب فرایند پاسخگویی مالی دولت به مردم فراهم شود. اما خوب است بدانید بر سر این گزارش در مجلس شورای اسلامی چه می آید. خبرنگار پارلمانی یکی از روزنامه ها در سالی که به نام سال پاسخگویی نام گزاری شده بود این گونه گزارش کرده است: روز گذشته در نیم ساعت پایانی جلسه علنی مجلس وقتی نوبت به قرائت گزارش تفریغ بودجهسال ۱۳۸۱ رسید،....... هوز نخستین سطر این گزارش قرائت نشده بود که برخی نمایندگان با فریادهای گوشخراش خواستار تعطیلی جلسه شدند و بلافاصله روند خروج تدریجی آنها از صحن مجلس آغاز گشت، به طوری که ۵ دقیقه بعد تعداد حاضران از ۱۹۴ نفر به ۱۶۰ نفر رسید. وقتی قرائت گزارش به پایان رسید، حدود ۶۵ نفر در جلسه حضور داشتند که چنین عددی در مقایسه با عدد ۱۴۶ (بر اسسا قاعده قانونی نصف بعلاوه یک) نشان می داد در جلسه مجلس حد نصاب و رسمیت نداشته است. (روزنامه کیهان، دوشنبه، ۲۸ اردیبهشت ۱۳۸۳)برای آشنایی شما حسابدارن با سازمان در حال حاضر غیر علمی و فشل(از نظر نیروی انسانی خبره) دیوان محاسبات بخشهایی از قانون بسیار خوب و جامع آن را به همراه اصولی از قانون اساسی بشرح زیر نقل می کنیم: از قانون اساسیاصل پنجاه و چهارم دیوان محاسبات کشور مستقیما "زیر نظر مجلس شورای اسلامی می باشد. سازمان و اداره امور آن در تهران و مراکز استانها به موجب قانون تعیین خواهد شد.اصل پنجاه و پنجم دیوان محاسبات به کلیه حسابهای وزارتخانه ها ، موسسات ، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از انحا از بودجه کل کشور استفاده می کنند به ترتیبی که قانون مقرر می داردرسیدگی یا حسابرسی می نماید که هیچ هزینه ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی درمحل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات ، حسابها و اسناد و مدارک مربوطه را برابرقانون جمع آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلا میتسلیم می نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. از قانون دیوان محاسبات مصوب ۱۳۶۱ فصل اول : هدف ماده ۱ : هدف دیوان محاسبات کشور با توجه به اصول مندرج در قانون اساسی جمهوری اسلامیایران عبارت است از اعمال کنترل و نظارت مستمر مالی بمنظور پاسداری از بیت المال از طریق:

الف : کنترل عملیات و فعالیتهای مالی کلیه وزارتخانه ها، موساست ، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههائی که بنحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده میکنند.

ب : بررسی و حسابرسی وجوه مصرف شده ودرآمدها و سایر منابع تامین اعتبار در ارتباط باسیاستهای مالی تعیین شده در بودجه مصوب با توجه به گزارش عملیاتی ومحاسباتی ماخوذه ازدستگاههای مربوطه

ج : تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه به انضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی.

فصل دوم : وظایف و اختیارات

ماده ۲ : حسابرسی یا رسیدگی کلیه حسابهای درآمد وهزینه وسایر دریافتها و پرداختها و نیزصورتهای مالی دستگاها از نظر مطابقت با قوانین ومقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم الاجراء.

تبصره : منظور از دستگاهها در این قانون کلیه وزارتخانه ها، سازمانها، موسسات ، شرکتهایدولتی و سایر واحدها که بنحوی ازانحاء از بودجه کل کشور ا ستفاده مینمایند و بطور کلی هرواحد اجرائی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عومی بر آنها مترتب بشود می باشد واحدهائی که شمول مقررات عمومی در موردآنهامستلزم ذکر نام است نیز مشمول این تعریف می باشند.

ماده ۳ : بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاههابمنظور اطمینان از حصول وارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه وسایر دریافتها و پرداختها.

ماده ۴ : رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارائیهای دستگاهها

ماده ۵ : بررسی جهت اطمینان از برقراری روشها و دستورالعملهای مناب مالی وکاربرد موثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاههای مورد رسیدگی.

ماده ۶ : اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی ویا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاههای مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسی ها و رسیدگی ها انجامشده جهت حقوق بیت المال.

ماده ۷ : رسیدگی به حساب کسری ابوالجمعی وتخلفات مالی وهرگونه اختلاف حساب مامورین ذیربط دولتی دراجرای قوانین ومقررات بترتیب مقرر در این قانون.ماده ۸ : تجزیه و تحلیل لایه تفریغ بودجه ارسالی ازطرف قوه مجریه براساس نتایج حاصل ازبررسی ها، رسیدگی ها و یا حسابرسی های انجام شده و تهیه وارائه گزارش حاوی نظرات به مجلس شورای اسلامی . * منبع: http://mehrabkarimi.persianblog.ir/post/۱۶

سیستم کنترل کیفیت در مؤسسه های حسابرسی

سیستم کنترل کیفیت در مؤسسه های حسابرسی

ضوابط رفتار حرفه‌ای انجمنهای حرفه‌ای حسابداران رسمی، اعضای خود را از جمله ملزم می‌سازد در موسسه‌هایی کار کنند که برای اطمینان از شایستگی خدمات ارائه شده و کفایت نظارت انجام شده، از سیستم کنترل کیفیت برخوردارند. از آنجا که خدمات حسابداران رسمی با منافع عمومی سروکار دارد و واقعبینی و درستکاری حسابداران رسمی مبنای اعتماد عمومی قرار می گیرد، موسسه‌های حسابرسی باید برای خدماتی که در زمینه حسابرسی عرضه می‌کنند سیستم کنترل کیفیت داشته باشند. سیستم کنترل کیفیت در موسسه های حسابرسی

ضوابط رفتار حرفه‌ای انجمنهای حرفه‌ای حسابداران رسمی، اعضای خود را از جمله ملزم می‌سازد در موسسه‌هایی کار کنند که برای اطمینان از شایستگی خدمات ارائه شده و کفایت نظارت انجام شده، از سیستم کنترل کیفیت برخوردارند. از آنجا که خدمات حسابداران رسمی با منافع عمومی سروکار دارد و واقعبینی و درستکاری حسابداران رسمی مبنای اعتماد عمومی قرار می گیرد، موسسه‌های حسابرسی باید برای خدماتی که در زمینه حسابرسی عرضه می‌کنند سیستم کنترل کیفیت داشته باشند.

سیستم کنترل کیفیت

هر موسسه حسابرسی مسئولیت دارد اطمینان پیدا کند که کارکنانش استانداردهای حرفه‌ای مربوط به کارهای حسابرسی را رعایت می‌کنند. سیستم کنترل کیفیت در مفهوم وسیع آن، فرایندی است که به موسسه حسابرسی اطمینانی معقول می‌دهد که کارکنانش استانداردهای حرفه‌ای مربوط و استانداردهای کیفی موسسه را رعایت می‌کنند. سیاستها و روشهای طراحی شده برای استقرار سیستم در یک بخش از فعالیت موسسه ممکن است با سیاستها و روشهای طراحی شده برای بخش دیگر یکسان، متفاوت یا وابسته به یکدیگر باشند، اما هدف سیستم برای تمام بخشهای فعالیت موسسه یکسان است.

سیستم کنترل کیفیت موسسه حسابرسی، ساختار سازمانی موسسه و سیاستهای اقتباس شده و روشهای فراهم شده را دربرمی‌گیرد که به موسسه حسابرسی اطمینانی معقول دهد که استانداردهای حرفه‌ای رعایت شده است. ماهیت، حدود و رسمیت سیاستها و روشهای موسسه حسابرسی باید با توجه به اندازه و تعداد دفترهای موسسه، میزان اختیارات داده شده به کارکنان و دفترهای موسسه، دانش و تجربه کارکنان، ماهیت و پیچیدگی کارهای موسسه، و ملاحظات مربوط به فزونی منافع برمخارج، به نسبت جامع و به طور مناسب طراحی شده باشد.هر سیستم کنترل کیفیت دارای محدودیتهای ذاتی است که اثربخشی آن را کاهش می‌دهد. تفاوت در عملکرد و درک هر فرد از:

الف – الزامات حرفه‌ای، یا

ب سیاستها و روشهای کنترل کیفیت موسسه،

ت بر میزان رعایت سیاستها و روشهای تجویز شده موسسه، و در نتیجه براثربخشی سیستم تاثیر می‌گذارد.

ث سیستم کنترل کیفیت باید اطمینانی معقول به موسسه بدهد که کارهای انجام شده ‡دفترها و موسسه‌های وابسته مطابق استانداردهای حرفه‌ای بوده است.

عناصر کنترل کیفیت

سیاستها و روشهای کنترل کیفیت مربوط به موسسه حسابرسی باید دربرگیرنده عناصر زیر باشد:الف– استقلال،درستکاری، و واقع بینی۱،

ب – مدیریت نیروی انسانی۲،

ج – پذیرش کار و تداوم روابط با صاحبکاران۳،

د – عملکرد کار حسابرسی۴،

ه – نظارت۵.

عناصر کنترل کیفیت به هم مرتبطند. برای مثال، حفظ درستکاری، واقعبینی، و در موارد لازم، استقلال، مستلزم ارزیابی پیوسته روابط با صاحبکار است. به‌طور مشابه، عنصر دربرگیرنده معیارهایی برای توسعه حرفه‌ای، استخدام، پیشرفت و ارجاع کار به کارکنان موسسه است که بر سیاستها و روشهای ایجاد شده برای تحقق هدفهای عنصر دیگر کنترل کیفیت یعنی اثر می‌گذارد. به همین ترتیب، سیاستها و روشهای عنصر دیگرکنترل‌کیفیت یعنی به این منظور ایجاد شده که اطمینانی معقول به موسسه بدهد که سیاستها و روشهای مربوط به سایر عناصر کنترل کیفیت به طور مناسب طراحی شده و به طور موثر به کار رفته‌اند.

موسسه حسابرسی باید برای ایجاد اطمینانی معقول در این باره که کارکنان، استقلال (ظاهری و باطنی) را در همه شرایط لازم حفظ می‌کنند، تمام مسئولیتهای حرفه‌ای را با درستکاری انجام می‌دهند، و واقعبینی را در ایفای مسئولیتهای حرفه‌ای درنظر می‌گیرند، سیاستها و روشهای لازم را ایجاد کند.

سیستم کنترل کیفیت موسسه حسابرسی سخت به دانش و مهارت کارکنان موسسه بستگی دارد. در ارجاع کار به کارکنان، ماهیت و حدود نظارتی که لازم است به کار رود، باید درنظر گرفته شود. به طور عمومی، کارکنانی که برای انجام یک کار حسابرسی درنظر گرفته می‌شوند هرچه تواناتر و با تجربه‌تر باشند به نظارت مستقیم کمتری نیاز دارند.

کیفیت کار یک موسسه حسابرسی در نهایت به درستکاری، واقعبینی، هوشمندی، شایستگی، تجربه، و انگیزش کارکنانی بستگی دارد که کار حسابرسی را انجام می‌دهند، نظارت و بررسی می‌کنند. در نتیجه، سیاستها و روشهای مدیریت نیروی انسانی موسسه، در حفظ کیفیت مورد نظر دخیل است.

موسسه حسابرسی باید برای تصمیمگیری درباره پذیرش کار و تداوم روابط با صاحبکار و یا انجام یک کار معین برای آن صاحبکار، سیاستها و روشهای لازم را ایجاد کند. این‌گونه سیاستها وروشها باید اطمینانی معقول به موسسه بدهد که احتمال همکاری با صاحبکارانی که مدیریت درستکاری ندارند، به حداقل می‌رسد. ایجاد این‌گونه سیاستها و روشها به این معنی نیست که موسسه مسئول درستکاری یا اعتمادپذیری صاحبکار است و نیز به این مفهوم نیست که موسسه در ارتباط با پذیرش، رد یا حفظ صاحبکاران به جز خود در قبال هیچ شخص یا موسسه دیگری وظیفه‌ای به عهده دارد. به هر صورت، مراقبت حرفه‌ای حکم می‌کند که موسسه حسابرسی در تعیین روابط با صاحبکاران و عرضه خدمات حرفه‌ای، گزینشی عمل کند.

موسسه حسابرسی باید برای ایجاد اطمینانی معقول که کار انجام شده به وسیله کارکنانی که کار حسابرسی را به عهده دارند، با

استانداردهای حرفه‌ای مربوط، الزامات انتظامی، و استانداردهای کیفی موسسه مطابقت دارد، سیاستها و روشهای لازم را ایجاد کند. سیاستها و روشهای مربوط به عملکرد کار حسابرسی تمام مراحل طراحی و اجرای کار حسابرسی را دربرمی‌گیرد. سیاستها و روشها باید، درحد مناسب و به ترتیبی که استانداردهای حرفه‌ای مربوط الزام می‌کند، برنامه‌ریزی، اجرا، نظارت، بررسی، مستندسازی، و اعلام نتایج هر کار حسابرسی را پوشش دهد. این سیاستها و روشها همچنین باید، هرجا مناسب باشد، الزامات مربوط به بررسی مدیر دوم را نیز درنظر بگیرد.موسسه حسابرسی باید برای ایجاد اطمینانی معقول که سیاستها و روشهای ایجاد شده به وسیله موسسه برای هر یک از دیگر عناصر کنترل کیفیت پیشگفته به طور مناسب طراحی شده و به طور موثر به کار رفته‌اند، سیاستها و روشهای مناسب ایجاد کند. نظارت بر کار حسابرسی مستلزم درنظر گرفتن و ارزیابی مداوم موارد زیر است:

الف- مربوط بودن و کافی بودن سیاستها و روشها،

ب - مناسب بودن نشریات کمک آموزشی و راهنما،

ج - اثربخشی فعالتیهای توسعه حرفه‌ای،

د - رعایت سیاستها و روشهای موسسه.

اداره امور سیستم کنترل کیفیت

موسسه باید برای ایجاد اطمینانی معقول که سیستم کنترل کیفیت موسسه به هدفهای خود دست می‌یابد، در مورد واگذاری مسئولیت کنترل کیفیت در درون موسسه، وسایل انتقال مفاهیم سیاستها و روشها و حدود مستندسازی سیاستها وروشها و جوانب رعایت آنها، توجه خاص به کار برد.

:Definition

:audit

The word audit has two meanings. The first is the security audit, whereby a consulting firm comes in and validates a companies security profile. This is similar to how accounting firms review a company's books. The second term is infosec specific, and means an "auditing" subsystem that monitors actions within the system. For example, it may keep a .record of everyone who logs onto a system. Such a record is known as an audit trail

مبانی حسابداری دولتی

governmental accounting مبانی حسابداری دولتی:

۱- حسابداری نقدی

۲- حسابداری تعهدی

۳- حسابداری نیمه تعهدی

۴- حسابداری تعهدی تعدیل شده

۵- حسابداری نقدی تعدیل شده ۱- حسابداری نقدی:

در حسابداری نقدی درآمدها در سال مالی وصول وجوه نقد مربوط و هزینه ها در سال مالی پرداخت وجوه نقد مربوطه به حساب منظور می شوند.

صورتهای مالی که با حسابداری نقدی تنظیم می شود معمولاً فاقد حسابهای دریافتنی و پرداختنی است. اموال خریداری شده نیز ممکن است به جای انعکاس در حسابهای دارایی ثابت، در هنگام خرید مستقیما به حساب هزینه منظور شود، ولی سرمایه گذاریها و بدهیهای بلندمدت ناشی از فعالیتهای مالی نقدی معمولاً در حسابهای ترازنامه ای ثبت می شوند. سرمایه گذاریها و اوراق بهاداری که نقدا خریداری شده اند به بهای تمام شده ثبت می شوند ولی در ترازنامه معمولاً ارزش بازار آنها نیز در داخل پرانتز در مقابل بهای تمام شده نشان داده می شود. سرمایه گذاریها و اوراق بهاداری که به عنوان کمک یا هدیه دریافت شده است به ارزش متعارف بازار در تاریخ دریافت در حسابها منظور می شود. ۲- حسابداری تعهدی:

در حسابداری تعهدی درامدها در سال انجام خدمات یا فروش کالاها، و هزینه ها در سال دریافت کالاها و خدمات و ایجاد تعهد به حساب منظور می شوند.

در حسابداری بازرگانی به منظور رعایت اصل وضع هزینه های هر دوره مالی از درامدهای متعلق به همان دوره و تعیین سود یا زیان سال مالی و وضعیت مالی واقعی در پایان هر دوره مالی معمولاً از حسابداری تعهدی استفاده می شود. افتتاح حسابهایی مانند پیش پرداختها، هزینه های معوق و پیش دریافتها و همچنین به حساب دارایی منظور نمودن موجودی کالای پایان دوره مالی از نتایج به کار بردن حسابداری تعهدی است.

مزایای حسابداری تعهدی:

۱- حسابداری تعهدی برای تعیین بهای تمام شده و هزینه های واقعی اجرای برنامه ها، عملیات و فعالیتهای سازمانهای دولتی در قالب اعتبارات مصوب ضروری می باشد.

۲- کنترل دقیق درامدها و سایر منابع تامین اعتبار و هزینه ها و سایر پرداختهای حسابهای مستقل در صورتی میسر خواهد بود که از مبنای حسابداری تعهدی استفاده شود.

۳- مبنای تعهدی اطلاعات کاملتر و جامعتری جهت نظارت بر عملکرد ازمانهای دولتی و ارزیابی آنها در اختیار قوه مقننه، دولت و سایر مراجع قانونی و افراد کشور قرار می دهد.

۴- حسابداری تعهدی اطلاعات و گزارشهای مالی صحیح تر و دقیق تری جهت برنامه ریزی و تصمیم گیری و اجرای عملیات و برنامه ها د اختیار مدیران سازمانهای دولتی قرار میدهد.

۵- در برخی حسابهای مستقل و سازمانهای دولتی انتفاعی شناخت درامدها و هزینه های واقعی و تعلق آنها به دوره مالی و نیز تعیین وضع مالی صحیح در پایان دوره مالی فقط با به کار گیری حسابداری تعهدی مقدور است.

۳- حسابداری نیمه تعهدی:

در حسابداری نیمه تعهدی برای ثبت درامدها از مبنای نقدی و برای ثبت هزینه ها از مبنای تعهدی استفاده می شود. یا به عبارت دیگر در مبنای نیمه تعهدی درامدهایی که عملا وصول و هزینه هایی که تعهد یا تحمل شده است (هزینه های واقعی دوره مالی) در حسابهای هر دوره مالی ثبت می شود.

دلایل استفاده از حسابداری نیمه تعهدی در سازمانهای دولتی بسیاری از کشورها:

۱- استفاده از مبنای تعهدی برای ثبت هزینه ها به منظور کنترل بیشتر آنها ضروری تر از درامدهاست

۲- همیشه احتمال عدم وصول بخشی از مالیاتها و عوارض و سایر درامدهای پیش بینی شده وجود دارد که بنابر اصل احتیاط به کار بردن حسابداری نقدی را در مورد آنها ایجاب می کند.

۴- حسابداری تعهدی تعدیل شده:

در حسابداری تعهدی تعدیل شده شناخت و ثبت درامدها و حسابها در دوره مالی ای انجام می پذیرد که در آن دوره درامد "آماده، در دسترس و قابل اندازه گیری "باشد. منظور از آماده و در دسترس بودن درامدها قابل وصول بودن آنها در دوره مالی جاری یا مدتی کوتاه پس از پایان دوره جاری است به ترتیبی که پرداخت بدهیها و تعهدات دوره جاری از محل درامدهای مذکور میسر باشد.

در حسابداری تعهدی تعدیل شده از مبنای تعهدی برای ثبت هزینه ها استفاده می شود.

در آن گروه از سازمانهای دولتی و حسابهای مستقل که با استناد به قوانین و مستندات موجود تشخیص قطعی الیاتهای دریافتی و سایر درامدهای آنها قبل از وصول امکان پذیر است، حسابداری تعهدی تعدیل شده به طور گسترده ای مورد استفاده قرار می گیرد.

۵- حسابداری نقدی تعدیل شده:

در حسابداری نقدی تعدیل شده ثبت درامدها در دوره دریافت وجوه نقد و ثبت هزینه ها مستلزم تحقق دو شرط لازم و کافی یعنی ایجاد تعهد و انجام پرداخت است.

در وزارتخانه ها و موسسات دولتی ایران درامدها و هزینه ها با حسابداری نقدی تعدیل شده شناسای و در حسابها ثبت می شوند. در برخی از سازمانهای دولتی و حسابهای مستقل انتفاعی که ناگزیر به تعیین سود یا زیان ویژه هر سال مالی می باشند از مبنای حسابداری تعهدی کامل استفاده می شود، لیکن در اغلب سازمانهای دولتی و حسابهای مستقل برای ثبت درامدها و هزینه ها سایر مبانی حسابداری مورد استفاده قرار می گیرد.

در هر سازمان دولتی انتخاب مبنای حسابداری معمولا به عوامل متعددی مانند اهمیت انواع مختلف اطلاعات مالی و سودمندی آنها در رفع نیازهای محاسباتی و مدیریت، سطح پیشرفت فن حسابداری، تخصص مدیران و کارکنان مالی دولت و ماهیت برنامه ها و عملیات بستگی دارد. علل تبدیل نشدن مبنای حسابداری وزارتخانه ها و موسسات دولتی ایران به تعهدی یا تعهدی تعدیل شده:

۱- درصد قابل توجهی از هزینه های موسسات دولتی را هزینه های پرسنلی تشکیل می دهد که ارقام تعهد شده و پرداخت شده آن تقریبا مساویند.

۲- تبدیل مبنای حسابداری مستلزم وجود مالی معتنابه و نیز تخصصهای حسابداری در سطوح بالاست که موسسات دولتی معمولا فاقد آنها هستند.

۳- تبدیل مبنای حسابداری مستلزم انجام تغییرات و تحولات اساسی در نظام بودجه ریزی به منظور تبدیل بودجه برنامه ای به بودجه عملیاتی جهت ایجاد ارتباط میان خدمات ارائه شده توسط سازمانهای دولتی با بهای تمام شده خدمات مذکور است.

۴- تبدیل مبنای حسابداری به تعهدی مستلزم انجام اصلاحات و تعدیلات اساسی در سازمان و روشهای حسابداری دولتی و طبقه بندی حسابهای آن است.

* منبع: http://sadegh۵۶.persianblog.ir/post/۳۲

governmental accounting The governmental accounting system uses the historic system of fund accounting. A set of separate, self-balancing accounts are responsible for managing resources that are assigned to specific purposes based on regulations and .limitations

The governmental accounting system has a different focus for measuring accounting

than private sector accounting. Rather than measuring the flow of economic resources, governmental accounting measures the flow of financial resources. Instead of recognizing revenue when they are earned and expenses when they are incurred, revenue is recognized when there is money available to liquidate liabilities within the current accounting period, and expenses are recognized when there is a drain on current .resources

Governmental financial statements must be accompanied by required supplementary information (RSI). The RSI is a comparison of the actual expenses compared to the original budget created at the beginning of the fiscal year for the Government's General Fund and all major Special Revenue Funds. Unlike most private sector organizations, governmental entities must be responsive to a number of different groups and organizations, including elected officials, other units of governments, investors, creditors, and citizens that are focused on monitoring their activities. All forms of monitoring include collecting and interpreting data, and this oversight function is often performed through information provided in governmental reports. Among the most important types of communication is the annual financial report, which presents the financial position, operating results, and cash flows for a particular accounting period. All governments, including school districts, develop their annual financial reports in accordance with principles established by standard-setting authorities to provide consistency and .comparability for users

For governments to achieve the objective of accountability, financial information must be both relevant and reliable for reasonably informed users. Financial reports must satisfy numerous and diverse needs or objectives, including short-term financial position and liquidity, budgetary and legal compliance, and issues having a long-term focus such as capital budgeting and maintenance. Additionally, differences exist in the amount of detail .that various users need

Following a decade of research and analysis, the GASB recently concluded that to meet the varied needs of a wide range of users, governmental reports must provide information regarding the public entity as a whole in addition to the traditional fund financial statements. Accordingly, in June ۱۹۹۹ GASB introduced a new financial reporting model in Statement ۳۴, Basic Financial Statements—and Management's Discussion and Analysis—for State and Local Governments. The new model integrates the traditional focus of governmental fund financial statements relating to fiscal accountability (and the

modified accrual basis of accounting) with new forms of reporting (e.g., governmentwide financial statements). The two levels of financial reporting are intended to

- provide more relevant information that will result in greater accountability by state and local governments and
- enhance the understandability and usefulness of the annual financial reports to users of these reports to enable them to make more informed economic, social, and political decisions.

This chapter provides an overview of governmental accounting and financial reporting, including the new requirements, as well as a discussion of current approaches used in compiling financial reports. In particular, the following elements are included:

- Governmental GAAP Hierarchy
- Measurement Focus and Basis of Accounting
- Fund Structure
- Internal Control Structure
- Other Issues Affecting Educational Entities

It is important for governments to provide effective financial information to constituencies in a consistent and clear format. Specifically, the information provided by governments should contribute to accountability in the following areas:

- Financial position and results of operations
- Actual financial results compared with adopted budgets
- Compliance with finance-related laws, rules and regulations
- Efficiency and effectiveness of operations
- Maintenance of governmental assets

Consistency in financial reporting by governments is provided through accounting standards. GASB is the standard-setting authority of generally accepted accounting principles (GAAP) for state and local governments, including school districts. In cases for which no GASB pronouncement is applicable, other authoritative sources of guidance exist. The following chapter presents a hierarchy of GAAP in descending order of authoritative literature for governments. The hierarchy was established in Statement of Auditing Standards (SAS) ۶۹, The Meaning of Presents Fairly in Conformity with Generally Accepted Accounting Principles in the Independent Auditor's Report, effective March ۱۵, ۱۹۹۲, and issued by the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

accrual accounting

حسابداری تعهدی:

در حسابداری تعهدی درامدها در سال انجام خدمات یا فروش کالاها، و هزینه ها در سال دریافت کالاها و خدمات و ایجاد تعهد به حساب منظور می شوند.

در حسابداری بازرگانی به منظور رعایت اصل وضع هزینه های هر دوره مالی از درامدهای متعلق به همان دوره و تعیین سود یا زیان سال مالی و وضعیت مالی واقعی در پایان هر دوره مالی معمولا از حسابداری تعهدی استفاده می شود. افتتاح حسابهایی مانند پیش پرداختها، هزینه های معوق و پیش دریافتها و همچنین به حساب دارایی منظور نمودن موجودی کالای پایان دوره مالی از نتایج به کار بردن حسابداری تعهدی است.

مزایای حسابداری تعهدی:

۱- حسابداری تعهدی برای تعیین بهای تمام شده و هزینه های واقعی اجرای برنامه ها، عملیات و فعالیتهای سازمانهای دولتی در قالب اعتبارات مصوب ضروری می باشد.

۲- کنترل دقیق درامدها و سایر منابع تامین اعتبار و هزینه ها و سایر پرداختهای حسابهای مستقل در صورتی میسر خواهد بود که از مبنای حسابداری تعهدی استفاده شود.

۳- مبنای تعهدی اطلاعات کاملتر و جامعتری جهت نظارت بر عملکرد ازمانهای دولتی و ارزیابی آنها در اختیار قوه مقننه، دولت و سایر مراجع قانونی و افراد کشور قرار می دهد.

۴- حسابداری تعهدی اطلاعات و گزارشهای مالی صحیح تر و دقیق تری جهت برنامه ریزی و تصمیم گیری و اجرای عملیات و برنامه ها د اختیار مدیران سازمانهای دولتی قرار میدهد.

۵- در برخی حسابهای مستقل و سازمانهای دولتی انتفاعی شناخت درامدها و هزینه های واقعی و تعلق آنها به دوره مالی و نیز تعیین وضع مالی صحیح در پایان دوره مالی فقط با به کار گیری حسابداری تعهدی مقدور است.

حسابداری نیمه تعهدی:

در حسابداری نیمه تعهدی برای ثبت درامدها از مبنای نقدی و برای ثبت هزینه ها از مبنای تعهدی استفاده می شود. یا به عبارت دیگر در مبنای نیمه تعهدی درامدهایی که عملا وصول و هزینه هایی که تعهد یا تحمل شده است (هزینه های واقعی دوره مالی) در حسابهای هر دوره مالی ثبت می شود.

دلایل استفاده از حسابداری نیمه تعهدی در سازمانهای دولتی بسیاری از کشورها:

۱- استفاده از مبنای تعهدی برای ثبت هزینه ها به منظور کنترل بیشتر آنها ضروری تر از درامدهاست

۲- همیشه احتمال عدم وصول بخشی از مالیاتها و عوارض و سایر درامدهای پیش بینی شده وجود دارد که بنابر اصل احتیاط به کار بردن حسابداری نقدی را در مورد آنها ایجاب می کند.

حسابداری تعهدی تعدیل شده:

در حسابداری تعهدی تعدیل شده شناخت و ثبت درامدها و حسابها در دوره مالی ای انجام می پذیرد که در آن دوره درامد "آماده، در دسترس و قابل اندازه گیری "باشد. منظور از آماده و در دسترس بودن درامدها قابل وصول بودن آنها در دوره مالی جاری یا مدتی کوتاه پس از پایان دوره جاری است به ترتیبی که پرداخت بدهیها و تعهدات دوره جاری از محل درامدهای مذکور میسر باشد.

در حسابداری تعهدی تعدیل شده از مبنای تعهدی برای ثبت هزینه ها استفاده می شود.

در آن گروه از سازمانهای دولتی و حسابهای مستقل که با استناد به قوانین و مستندات موجود تشخیص قطعی الیاتهای دریافتی و سایر درامدهای آنها قبل از وصول امکان پذیر است، حسابداری تعهدی تعدیل شده به طور گسترده ای مورد استفاده قرار می گیرد.

Accrual Accounting

?What Does Accrual Accounting Mean

An accounting method that measures the performance and position of a company by recognizing economic events regardless of when cash transactions occur. The general idea is that economic events are recognized by matching revenues to expenses (the matching principle) at the time in which the transaction occurs rather than when payment is made (or received). This method allows the current cash inflows/outflows to be combined with future expected cash inflows/outflows to give a more accurate picture of a company's current financial condition. Accrual accounting is considered to be the standard accounting practice for most companies, with the exception of very small operations. This method provides a more accurate picture of the company's current condition, but its relative complexity makes it more expensive to implement. This is the opposite of cash accounting, which recognizes transactions only when there is an ...exchange of cash. Investopedia explains Accrual Accounting

The need for this method arose out of the increasing complexity of business transactions and a desire for more accurate financial information. Selling on credit and projects that provide revenue streams over a long period of time affect the company's financial condition at the point of the transaction. Therefore, it makes sense that such events should also be reflected on the financial statements during the same reporting period that these transactions occur.For example, when a company sells a TV to a customer who uses a credit card, cash and accrual methods will view the event differently. The revenue generated by the sale of the TV will only be recognized by the cash method when

the money is received by the company. If the TV is purchased on credit, this revenue might not be recognized until next month or next year. Accrual accounting, however, says that the cash method isn't accurate because it is likely, if not certain, that the company will receive the cash at some point in the future because the sale has been made. Therefore, the accrual accounting method instead recognizes the TV sale at the point at which the customer takes ownership of the TV. Even though cash isn't yet in the bank, the sale is booked to an account known in accounting lingo as "accounts receivable," .increasing the seller's revenue

حسابداری مالی

گونه‌ای از حسابـداری که اطلاعـات مـالی را در قالب ترازنامه‌ها و صورت‌های سود و زیان برای اسـتفاده داخلی سازمان و هم‌چنین برای گزارش‌دهی به سهامداران و ناظران دولتی جمع‌اوری، تحلیل و ارائه می‌کنند.

Financial Accounting Introduction

The purpose of accounting is to provide the information that is needed for sound economic decision making. The main purpose of financial accounting is to prepare financial reports that provide information about a firm's performance to external parties such as investors, creditors, and tax authorities. Managerial accounting contrasts with financial accounting in that managerial accounting is for internal decision making and does not have to follow any rules issued by standard-setting bodies. Financial accounting, on the other hand, is performed according to Generally Accepted Accounting Principles (GAAP) guidelines. CPA's

The primary accounting professional association in the U.S. is the American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). The AICPA prepares the Uniform CPA Examination, which must be completed in order to become a certified public accountant. To be eligible to become a CPA, one needs an undergraduate degree in any major with ۱۵۰ credit hours of course work. Of these ۱۵۰ credit hours, a minimum of ۳۶ credit hours must be in accounting. Only about ۱۰٪ of those taking the CPA exam pass it the first time. Accounting Standards

In order that financial statements report financial performance fairly and consistently, they are prepared according to widely accepted accounting standards. These standards are referred to as Generally Accepted Accounting Principles, or simply GAAP. Generally Accepted Accounting Principles are those that have "substantial authoritative support". Accrual vs. Cash Method

Many small businesses utilize an accounting system that recognizes revenue and expenses on a cash basis, meaning that neither revenue nor expenses are recognized until the cash associated with them actually is received. Most larger businesses, however, use the accrual method.

Under the accrual method, revenues and expenses are recorded according to when they are earned and incurred, not necessarily when the cash is received or paid. For example, under the accrual method revenue is recognized when customers are invoiced, regardless of when payment is received. Similarly, an expense is recognized when the bill is received, not when payment is made.

Under accrual accounting, even though employees may be paid in the next accounting period for work performed near the end of the present accounting period, the expense still is recorded in the current period since the current period is when the expense was incurred. Underlying Assumptions, Principles, and Conventions

Financial accounting relies on the following underlying concepts: Assumptions: Separate entity assumption, going-concern assumption, stable monetary unit assumption, fixed time period assumption.

Principles: Historical cost principle, matching principle, revenue recognition principle, full disclosure principle.

Modifying conventions: Materiality, cost-benefit, conservatism convention, industry practices convention.

Financial Statements

Businesses have two primary objectives: Earn a profit

Remain solvent Solvency represents the ability of the business to pay its bills and service its debt.

The four financial statements are reports that allow interested parties to evaluate the profitability and solvency of a business. These reports include the following financial statements: Balance Sheet

Income Statement

Statement of Owner's Equity

Statement of Cash Flows These four financial statements are the final product of the accountant's analysis of the transactions of a business. A large amount of effort goes into the preparation of the financial statements. The process begins with bookkeeping, which is just one step in the accounting process. Bookkeeping is the actual recording of the

company's transactions, without any analysis of the information. Accountants evaluate and analyze the information, making sense out of the numbers. For the reports to be useful, they must be: Understandable

Timely

Relevant

(Fair and Objective (free from bias

Double Entry Accounting

Financial accounting is based on double-entry bookkeeping procedures in which each transaction is recorded in opposite columns of the accounts affected by the exchange. Double entry accounting is a significant improvement over simple and more error-prone single-entry bookkeeping systems. Fundamental Accounting Model

: The balance sheet is based on the following fundamental accounting equation

Assets = Liabilities + Equity

This model has been used since the ۱۸th century. It essentially states that a business owes all of its assets to either creditors or owners, where the assets of a business are its resources, and the creditors and owners are the sources of those resources. Transactions

:To record transactions, one must

.Identify an event that affects the entity financially

.Measure the event in monetary terms

.Determine which accounts the transaction affects

Determine whether the transaction increases or decreases the balances in those .accounts

.Record the transaction in the ledgers

Most larger business accounting systems utilize the double entry method. Under double entry, instead of recording a transaction in only a single account, the transaction is recorded in two accounts. The Accounting Process

Once a business transaction occurs, a sequence of activities begins to identify and analyze the transaction, make the journal entries, etc. Because this process repeats over transactions and accounting periods, it is referred to as the accounting cycle. Recommended Reading Eisen, Peter J., Accounting the Easy Way

نقش حسابداری مدیریت در موفقیت بنگاه های اقتصادی

غلامرضا سلامی طبق ماده ۵ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مقرراست ایران از طریق ارتقای بهره وری کل عوامل تولید، از کشوری با اقتصاد نهاد محور به کشوری با اقتصاد بهره ور محور تحول یابد و بدین منظور تامین ۵/۲درصد از ۸درصد رشد متوسط سالانه اقتصادی پیش بینی شده در قانون برنامه چهارم، از محل رشد بهره وری، هدف گذاری شده است .

ارتقای بهره وری چه در واحدهای صنعتی و چه در واحدهای خدماتی اعم از دولتی و غیردولتی بدون تحول در نظام فعلی مدیریت بنگاه ها به یک نظام کارآ و اثربخش غیرممکن خواهد بود، کما اینکه با گذشت سه سال و نیم از اجرای قانون برنامه چهارم توفیق چندانی در ارتقای بهره وری نه در بنگاه های خصوصی و نه در بنگاه های دولتی، به دست نیامده است . علت عدم موفقیت برای ایجاد تحول در مدیریت کشور و ارتقای بهره وری در ایران، نظام اقتصادی غیررقابتی متکی بردرآمدهای سرشار نفتی و بیماری های مزمن اقتصادی از جمله تورم و علامت دهی نادرست قیمت ها به مدیریت کلان و مدیران بنگاه های کشور است. با این حال به دلیل وجود همین درآمدهای سرشار نفتی و سیاست های دولت برای جلوگیری از بالارفتن نرخ رشد تورم طی سال های اخیر میزان واردات کالاهای مشابه کالاهای تولید شده در کشور افزایش یافته است و از این رو بنگاه های اقتصادی با کاهش حاشیه سود یا زیاندهی و بعضا با خطر ورشکستگی مواجه شده اند و بنابراین چاره ای جز تحول مدیریت سنتی موجود به یک مدیریت نوین وجود ندارد. از طرف دیگر برای تحول در ساختار مدیریت نیاز به ابزار نوین از جمله حسابداری مدیریت است. متاسفانه آنچه که اکثریت مدیران بنگاه ها تا به امروز به عنوان حسابداری به رسمیت شناخته اند، حسابداری مالی است که وظیفه آن ثبت و تلخیص و طبقه بندی رویدادهای مالی و تهیه گزارش های ادواری برای نشان دادن وضعیت مالی و نتیجه عملکرد بنگاه است. هرچند حسابداری مالی از طریق شفاف سازی فعالیت های اقتصادی و مالی خدمات ارزنده ای به بشریت کرده است و هرچند حسابداران حرفه ای از طریق گزارشگری مالی و حسابرسان مستقل از راه اعتبار بخشی به این گزارش ها، نظام پیچیده اقتصادی کنونی را ممکن ساخته اند... ... ولی در دنیای پر رقابت کنونی تکیه صرف بر داده های حسابداری مالی نمی توانند رهنمود کافی برای مدیران، تصمیم سازان و تصمیم گیران باشد. به همین لحاظ حرفه حسابداری ابتدا نظام حسابداری صنعتی را که از طریق آن تجزیه و تحلیل عوامل بالابودن قیمت تمام شده محصولات و نحوه کاهش آن امکان پذیر می شد، معرفی کرد و بکارگرفت . در نظام های حسابداری صنعتی تکیه عمده بر کارآیی نیروی کار، ضایعات مواد و استفاده مطلوب از ظرفیت تولیدی است که کمک قابل توجهی به مدیریت برای کاهش قیمت تمام شده می باشد، ولی این نظام نیز نمی تواند اطمینان کافی برای بقای بنگاه ایجاد کند، از این رو حسابداری صنعتی در جریان تکاملی خود به نظام های حسابداری مدیریت ارتقا داده شده است که در آن علاوه بر مسائل درون سازمانی تاثیر فضای رقابتی بیرونی و الزامات محیطی بر بقا و موفقیت بنگاه مورد توجه قرار می گیرد و علاوه بر کارآیی بحث اثربخشی و نتیجتا بهره وری، هدف کاربرد این نظام ها می باشد . متاسفانه در ایران بسیاری از بنگاه های اقتصادی و غیرانتفاعی (نظیر بنگاه های غیر انتفاعی دولتی) هنوز از مفاهیم حسابداری صنعتی استفاده نمی کنند و حتی صنایع عظیمی مانند صنعت نفت خود را بی نیاز از کاربرد این ابزار سودمند می داند.

*منبع: http://www.magiran.com/npview.asp?ID=۱۶۹۵۹۹۸

?What is management accounting

Management accounting is the internal business building role of accounting and finance professionals who work inside organizations. These professionals are involved in designing and evaluating business processes, budgeting and forecasting, implementing and monitoring internal controls, and analyzing, synthesizing, and aggregating .information—to help drive economic value

The role of management accounting differs from that of public accounting, since management accountants work at the “beginning” of the value chain, supporting decision making, planning and control, while audit and tax functions involve checking the work after the fact. Management accountants are valued business partners, directly supporting an organization's strategic goals. With a renewed emphasis on good internal controls and sound financial reporting, the role of the management accountant is more .important than ever

It obviously takes more people to “do” the work than it does to “check” the work. In fact, of the five million finance function professionals in the U.S., more than ۹۰٪ work inside organizations as management accountants and finance professionals. Some common job :titles for management accountants in organizations of all sizes and structure include

Staff Accountant

Cost Accountant

Senior Accountant

Corporate or Division Planner

Financial Analyst

Budget Analyst

Internal Auditor

Finance Manager

Controller

Vice President, Finance

Treasurer

(Chief Financial Officer (CFO

(Chief Executive Officer (CEO

To learn more about IMA and the management accounting profession, please visit

.Frequently Asked Questions

حسابداری مدیریت دیروز، امروز، فردا

management accounting

نیم قرن آموزش و کاربرد حسابداری مدیریت

دکتر ویدا مجتهدزاده

تغییرات در اقتصاد امریکامنشاء بسیاری از تغییرات در نحوهٔ تدریس و عمل حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت، اقتصاد در حال رشد امریکا بود. برای نمونه، اهمیت تولید در اقتصاد امریکا تنزل کرد اما با وجود این کاهش, روشهای تولید دستخوش تغییر شد. براساس داده‌های جمع‌آوری شده توسط دولت، مخارج دستمزد به طور یکنواخت اهمیت خود را از دست داد. مطالب نشریات شناخته شده به ما می‌گوید که اقتصاد امریکا به اقتصادی خدماتی تبدیل خواهد شد. آمار نشان می‌دهد که طی پنجاه سال گذشته کار استخدام به چه وضعی درآمده است. در سالهای ۱۹۴۸ تا ۱۹۹۹ تعداد کارگران در بخشهای تولیدی نسبتاً ثابت ماند، در حالی که در بخشهای غیرتولیدی به طور عمده افزایش یافت. در سال ۱۹۴۸ تعداد افرادی که در خارج از بخش تولیدی کار می‌کردند، تقریبا سه (۸/۲) برابر تعداد شاغلان بخش تولیدی بود. اما در سال ۱۹۹۹ این نسبت به بیش از شش (۵/۶) برابر رسید.تغییرات در کتابهای درسیحسابداری بهای تمام شده در روزهای اولیه با امروز بسیار متفاوت است. در کتابهای گذشته به موضوعاتی چون تهیه و ارائه اطلاعات برپایه جزئیات مواد، دستمزد، سربار و گزارشهای تولید، گردآوری و اثبات مخارج، کنترل و مقایسه مخارج (Nicholson and Rohrbach, ۱۹۱۹)، روشهای پرداخت به کارگران (روشهای استاندارد مبتنی‌بر نرخ و برنامه‌های انگیزشی)، فهرست حسابهای مورد استفاده در سیستم بهای تمام شده، نمونه مدارک مورد نیاز در این خصوص، روشهای تخصیص سربار، دلایل انواع تخصیص سربار، هزینه‌یابی استاندارد و گزارش انحرافها (Alford, ۱۹۳۴) می‌پرداختند، اما به عناوینی مانند: تجزیه و تحلیل بهای تمام شده، حجم فعالیت، سود ، تجزیه و تحلیل ارزش فعلی ، قیمتگذاری انتقالی یا موضوعات عدم تمرکز ، حسابداری مسئولیت ، گزارشگری قسمت که در کتابهای مدرن حسابداری مدیریت دیده می‌شود، توجهی نمی‌شد.کتابهای امروزحسابداری مدیریت شامل مباحثی از قبیل تصمیمگیریهای مدیران ونظارت آنان بر تصمیمگیریهای انجام شده و استفاده از ارقام حسابداری مانند مخارج، درآمدها و سودها برای ارزیابیِ عملکرد مدیران و کارکنان آنهاست. بنابراین بسیاری از مدیران داده‌های حسابداری را برای تصمیمگیری عملیاتی و ارزیابیِ عملکرد به کار می‌برند(Zimmerman ۱۹۹۷).تغییرات در سازمانهای حرفه‌ای حسابداریکتابهای درسی و در نتیجه حرفه حسابداری مدیریت تغییر کرد. سازمان حرفه‌ای که حسابداران مدیریت اعضای اصلی آن هستند، انجمن حسابداران مدیریت ، نیز طی زمان گسترش یافت. در سال ۱۹۱۹ انجمن ملی حسابدارانِ بهای تمام شده امریکا ، تعداد ۳۷ عضو داشت. هدف این سازمان ایجاد انجمنی برای حسابداران صنعتی بود تا تجربیاتشان را در اختیار یکدیگر قرار دهند و مشکلات اعضای خود را حل کنند.انجمن رشد کرد، به بلوغ رسید و از تأکید صرف بر حسابداری بهای تمام شده به تأکید بر موضوعات مربوط به کنترل مدیریتی تغییر روش داد. ایجاد سیستمهای رایانه‌ای که در سالهای ۱۹۵۰ آغاز شد، حسابداران را قادر کرد که دامنه وسیعتری از خدمات را به مدیران ارائه کنند. در واقع زمانی که انجمن در سال ۱۹۵۷، به

این واقعیت پی برد، کلمهٔ بهای تمام شده را از عنوان خود حذف کرد وبه انجمن ملی حسابداران تغییر نام داد. با گسترده شدن وظایف حسابداران از جمله تجزیه و تحلیل مالی و مدیریت مالی، انجمن مجدداً در سال ۱۹۹۱ نامش را به انجمن حسابداران مدیریت تغییر داد. نشریه اصلی انجمن نیز تغییر نام داد. در سال ۱۹۲۵ این نشریه با نام بولتن انجمن ملی حسابداران بهای تمام شده انتشار یافت که عمدتاً مقالات اعضا را که به توصیف موضوعاتی از قبیل هزینه‌یابی محصول و بودجه‌بندی می‌پرداختند، چاپ می‌کرد. در سال ۱۹۵۷ نام آن به بولتن انجمن ملی حسابداران تغییر یافت تا تغییر نام انجمن را منعکس کند و در سال ۱۹۶۵ نام آن به حسابداری مدیریت تغییر یافت. در سال ۱۹۹۰حسابداران مدیریت با کارهای مالی شرکتهایشان نیز عجین شدند و از این‌رو حرفه حسابداری مدیریت جهش دیگری کرد و موجب شد که در سال ۱۹۹۹ نام نشریه ماهانه انجمن به مالیه راهبردی تغییر یابد.تغییر در تدریس حسابداری مدیریت اولین شماره مجله پژوهش حسابداری مدیریت مشتمل بر سه مقاله از استادان برجسته حسابداری مدیریت بود؛ هر سه بر محور این موضوع که حسابداری مدیریت کجا بوده و به کجا خواهد رفت. در این مقاله به دیدگاههای دو تن از این نویسندگان اشاره می‌شود.آنتونی (R. Anthony, ۱۹۸۳) می‌نویسد که در سالهای ۱۹۳۰ نزدیکترین موضوع به کتابهای درسی حسابداری مدیریت، کتابهای حسابداری بهای تمام شده بود. او همچنین به تفاوت بین حسابداری بهای تمام شده و حسابداری مدیریت به صورت زیر اشاره می‌کند ...:"به طور کلی کتابهای درسی حسابداری بهای تمام شده با ارقام سر و کار دارند، در حالی که حسابداری مدیریت برمبنای این ادراک است که انسان از ارقام استفاده می‌کند." به عقیده آنتونی هدف حسابداری بهای تمام شده، یافتن بهای تمام شدهٔ محصولات تولیدی است. در صورتی که هدف حسابداری مدیریت کمک به مدیران در استفاده از اطلاعات حسابداری برای ادارهٔ سازمانهاست. آنتونی به معرفی عناوینی مانند مخارج تفاضلی ، قیمتگذاری انتقالی، ارزش فعلی، مخارج سرمایه و مراکز سود در رشته حسابداری مدیریت می‌پردازد.هورن‌گرن (Ch. Horngren, ۱۹۸۹) می‌نویسد که چگونه وقتی در دانشگاه شیکاگو تدریس می‌کرده و همکار پروفسور واتر (Vatter) بوده با مخارج تفاضلی آشنا شده است. او همچنین آمار جالب زیر را ارائه می‌کند که نشان می‌دهد چگونه محتوای کتابهای حسابداری بهای تمام شده تغییر کرده است. براساس نوشته او، تعداد فصلهای کتابهای حسابداری مدیریت که به ارزیابی کالا اختصاص یافته است (هزینه‌یابی کالا) از ۷۳ درصد در سالهای ۵۰ – ۱۹۴۵به ۴۶ درصد در سالهای ۱۹۷۰ کاهش یافته است؛ تعداد فصلهای مربوط به کنترل مخارج (بودجه‌بندی، انحرافات مخارج و غیره) طی این دوره یکسان مانده است، و تعداد فصلهای اختصاص داده شده به تصمیمگیری مدیریتی (برای نمونه، تصمیمات مربوط به ساخت یا خرید، تصمیمات قیمت، تجزیه و تحلیل بازده سرمایه و غیره) از ۶ درصد در اوایل این دوره به ۳۳ درصد در سالهای ۱۹۷۰ افزایش یافته است. تغییر بزرگ در موضوع مورد تمرکز کتابهای درسی حسابداری بهای تمام شده طی این دورهٔ بیست و پنج ساله، همانند تغییرات در انجمن حسابداران مدیریت بوده است. بررسی هفت کتاب جدید حسابداری مدیریت نشان می‌دهد که حدود ۳۵ درصد فصلها به عناوین تصمیمگیری اختصاص داده شده است که تقریبا برابر با نسبت این فصول در کتابهای دوره ۱۹۷۰ است. ظاهراً از سالهای ۱۹۷۰ تا به‌حال کتابها (در قالب محتوای تصمیمگیری) تغییرات کمی‌داشته‌اند.به‌طور خلاصه اقتصاد، کتابهای درسی، سازمانهای حرفه‌ای، و موضوع حسابداری مدیریت در حال تغییر است.نیم قرن آموزش و کاربرد حسابداری مدیریتروشن است که حسابداری مدیریت در حال رشد است و نگاهی دقیقتر به رویدادهای اصلی پنجاه سال گذشته، کمک می‌کند تا دریابیم که در حال حاضر در کجا هستیم. در این مقاله بحث را با هزینه‌یابی مستقیم که در سالهای ۱۹۵۰ و ۱۹۶۰ به اوج رسید آغاز می‌کنیم. سپس با اشاراتی به تغییرات ریاضی در حسابداری مدیریت، مطالعهٔ رفتاری، استفاده از تئوری کارگزاری و سرانجام مطالعه اینکه چگونه دنیای واقعی تجارت بر حسابداری مدیریت اثر می‌گذارد، آن را دنبال می‌کنیم.هزینه‌یابی مستقیمبحث هزینه‌یابی مستقیم می‌تواند عمده‌ترین رویداد سالهای ۱۹۵۰ محسوب شود. تعداد مقالات، کتابها و پژوهشهای انتشار یافته در این زمینه از سال ۱۹۵۰ تا ۱۹۶۰ دلیل این ادعاست. براساس ادبیات، تعداد مقاله‌هایی که با عنوان

هزینه‌یابی مستقیم در این دهه در امریکا به چاپ رسید، ۱۴۴ مورد بوده است، حال آنکه کمتر از شش مجله حسابداری منتشر می‌شد.بحث هزینه‌یابی مستقیم با انتشار دو مقاله در سالهای ۱۹۳۰ پایه‌گذاری شد. اولین مقاله مربوط به هریس(Harris, ۱۹۳۶) بود؛ با این عنوان که در ماه گذشته چه عایدمان شده است؟ که چگونگی محاسبه سود ویژه را براساس روشهای مختلف هزینه‌یابی کالا نشان می‌داد. مقالهٔ دوم با عنوان ایراد اغلب صورتهای سود و زیان در چیست؟ نوشتهٔ کهل (Kohl, ۱۹۳۷) بود. او در این مقاله استدلال کرد که تمام مخارج ثابت باید از مخارج محصول خارج شود.در دوره هزینه‌یابی مستقیم، چند تن از حسابداران دو مورد از بهترین نمونه‌ها، مارپل (Marple, ۱۹۶۷) و مک فارلند (McFarland, ۱۹۶۶) هستند) متذکر شدند که هزینه‌یابی مستقیم فرای محاسبه صرف سود خالص، خلق کننده رویکرد کاملی برای حسابداری مدیریت برمبنای مفاهیم مخارج نهایی و حسابداری حاشیه فروش است. از این دیدگاه کلیه مخارج ثابت براساس قسمتهای مختلف یک واحد تجاری مشخص می‌شد. اگر شرکتی یکی از قسمتهایش را حذف می‌کرد، تمام مخارج ثابت قابل ردیابی به آن قسمت از بین می‌رفت. همچنین تمامی درآمدهای ایجاد شده به‌وسیله آن قسمت کسر می‌شد تا حاشیه فروش قسمت به دست آید. این رویکرد موجب می‌شد که سلسله مراتبی از حاشیه فروش ایجاد شود که براساس آن قسمتهای نزدیک به رأس سازمان نسبت به قسمتهای نزدیک به کف، مخارج ثابت بیشتری را به گردن بگیرند؛ همچنین به معنای آن بود که در گزارشهای مدیریت تخصیص مخارج نشان داده نمی‌شد.اولین کتاب حسابداری بهای تمام شده هورن‌گرن (Horngren, ۱۹۶۲)، رویکرد حاشیه فروش را به حسابداری مدیریت ارائه کرد؛ اما بررسی مقالات منتشر شده طی ۲۰ سال گذشته بیانگر آن است که این رویکرد پذیرش وسیعی پیدا نکرد.تغییرات ریاضی در حسابداری مدیریتریاضیات اندیشه بزرگ بعدی بود که آموزش حسابداری مدیریت را تکان شدیدی داد. در سالهای ۱۹۶۰ بنیاد فورد اعتباری برای بالا بردن کیفیت آموزش بازرگانی در امریکا اختصاص داد. هدف یکی از برنامه‌های این بنیاد، تربیت کیفی استادان دانشکده های بازرگانی، و علمی‌تر کردن آموزش بازرگانی بود. از آنجا که ریاضیات زبان علم است، به نظر می‌رسید داشتن سواد علمی برای اعضای هیئت علمی بازرگانی مناسب باشد.این طرز تفکر در تدریس حسابداری مدیریت نیز رسوخ کرد و در سالهای ۱۹۷۰ چندین کتاب درسی حسابداری مدیریت با تأکید شدید برریاضیات منتشر شد. این کتابها مباحث مدلهای کالا ، برنامه‌ریزی خطی ، تجزیه و تحلیل رگرسیون و تصمیمگیری بیز را تحت پوشش قرار دادند. نویسندگان در صورت امکان برای حل مسائل از رویکرد ریاضی استفاده کردند. احتمالاً کتاب کاپلان (Kaplan, ۱۹۸۲) با عنوان حسابداری مدیریت پیشرفته که در سال ۱۹۸۲ منتشر شد، بیانگر آخرین تشویق این دیدگاه حسابداری مدیریت است، زیرا در اولین چاپ این کتاب فقط سه فصل از هفده فصل (فصل دو: الگوهای رفتاری مخارج، فصل سیزده: عدم تمرکز، وفصل شانزده: برنامه‌های غرامت و پاداش مدیران اجرایی) عاری از هرگونه تذکرات ریاضی بود. در حالی که در چاپ بعدی کتاب (Kaplan & Atkinson, ۱۹۸۹) تقریباً تمام مطالب ریاضی ناپدید شد و تأکید عمدتاً بر تصمیمات مدیریت و ساختار سازمانها قرار گرفت. در واقع در چاپ دوم به وضوح بر مدیران تأکید گردید، حال آنکه در چاپ اول بر تکنیسینهایی که می‌توانستند با مدلهای ریاضی کار کنند، تأکید شد.چاپ سوم کتاب کاپلان و آت کینسون (Kaplan & Atkinson, ۱۹۹۸) حتی بیشتر در مسیر تصمیمگیریهای مدیریتی حرکت کرد. در این جلد نه تنها بیشتر به موضوعات تصمیمگیری مدیریت پرداخته شد، بلکه عناوین مرسوم نظیر تخصیص مخارج نیز دارای چاشنی مدیریتی شد. کتاب که در اولین چاپ شرحی از ابزار ریاضی برای حسابداران بود به کتابی در ارتباط با اینکه چگونه مدیران برای اداره سازمانهای خود می‌توانند داده‌های مالی و عملیاتی را به‌کار برند، تبدیل شد.حسابداری رفتاری مردم به ارقام حسابداری عکس‌العمل نشان می‌دهند و گروهی از حسابداران مدیریت در سالهای ۱۹۶۰ شروع به مطالعهٔ این موضوع کردند. مقالات پژوهشی زیادی نوشته شد که بیان می‌کرد چگونه مردم به ارقام تهیه شده توسط سیستم حسابداری عکس‌العمل نشان می‌دهند. کاربردی‌ترین این تحقیقها، موردی بود که با همکاری انجمن ملی حسابداران در ارتباط با مشارکت در فرایند بودجه‌بندی انجام شد(Swieringa & Moncurl,

۱۹۷۵). دیدگاه پذیرفته شده در کتابهای درسی آن زمان در ارتباط با بودجه‌بندی، بیانگر آن بود که هرقدر شرکتها مشارکت بیشتری در این فرایند داشته باشند، بودجه‌های بهتری تهیه خواهد شد. تحقیقات آنها نشان داد که در برخی شرایط این موضوع حقیقت دارد؛ اما همچنین نشان داد که در سایر شرایط، مشارکت فعال در بودجه‌بندی می‌تواند اهداف مدیریت ارشد را خنثی کند و به کل شرکت خسارت وارد نماید.امروز دانشپژوهان حسابداری هنوز به بررسی تعامل بین مدیر و سیستم حسابداری می‌پردازند؛ اما به نظر می‌رسد که تنها تأثیر این کار بر آنچه ما در دروس حسابداری مدیریت تدریس می‌کنیم این است که در حال حاضر بیشتر کتابهای حسابداری مدیریت اهمیت موضوعات رفتاری را تأیید می‌کنند، در صورتی که متأسفانه بیشتر این تحقیقها به جریان اصلی دروس راه نیافته‌اند.تئوری کارگزاری گروه دیگری از پژوهشگران بجای مطالعه بر روی مردم به تجزیه و تحلیل رفتار نمایندگان آنها با استفاده از چارچوب مالک-کارگزار می‌پردازند. این پژوهشگران مردم را براساس توابع مطلوبیت آنها مورد مطالعه قرار می‌دهند و به این نکته توجه دارند که افراد در جهت منافع خودشان کار می‌کنند و نه در جهت منافع سازمان. اصطلاح تئوری کارگزاری برای تشریح این رشته از تحقیق به‌کار می‌رود. این مدل به پژوهشگران اجازه می‌دهد که رفتار مالکان و کارگزاران را براساس قرارداد بین آنها به شیوهٔ ریاضی نشان دهند.متأسفانه، همانند تحقیقهای رفتاری، نتایج تعداد کمی از این پژوهشها در تدریس حسابداری مدیریت در دوره کارشناسی راه یافته، اما موجب شده است که حسابداران مدیریت به اثرات انگیزشی سیستمهای حسابداری مدیریت حساس شوند. البته کاربرد مستقیم تئوری کارگزاری در عملیات واقعی روز به روز سازمان مشکل است. این موضوع بسیار ناامید کننده است زیرا به نظر می‌رسد که مدل دارای ارزشهای زیادی است. شاید به همین دلیل است که پژوهشگران هنوز در جهت گسترش کاربرد تئوری کارگزاری در حسابداری مدیریت کار می‌کنند. در دروس دوره‌های آموزش تکمیلی، استفاده بیشتری از تئوری کارگزاری می‌شود، زیرا دانشجویان این دوره‌ها باید با ابزار کمّی که لازمه استفاده از این مدلهاست، تجهیز شوند.یافته‌های دنیای واقعیدر اوایل سالهای ۱۹۸۰، حسابداران مدیریت دوباره به سمت دنیای واقعی تجارت جلب شدند تا دریابند که از آزمون عملیات تجاری چه می‌توانند بیاموزند. برای رایزنی در این زمینه بخش حسابداری مدیریت انجمن حسابداری آمریکا سمینارهایی برپا کرد. در نتیجه، تعدادی از پژوهشگران به تحقیق در مورد پدیده حسابداری با استفاده از داده‌های واقعی پرداختند. از زمانی که برای اولین بار پروفسور کاپلان پژوهشگرانی را به انجام تحقیق با استفاده از داده‌های واقعی فرا خواند، تعداد پژوهشگران که به پژوهش در مورد حسابداری مدیریت پرداختند افزایش یافت. در کتابهای درسی هم اشاره به شرکتهای واقعی آغاز شد و این کتابها با عطف به داده‌های واقعی شرکتها به بحث در بارهٔ مسایل حسابداری مدیریت پرداختند. سمینار تحقیقاتی سالانه بخش حسابداری مدیریت وابسته به انجمن حسابداری آمریکا، نشست مشترکی با انجمن حسابداران مدیریت برگزار کرد و شرکتها مواردی را که در عمل با آن روبرو بودند، مطرح کردند.سالهاست مجلهٔ مباحث آموزش حسابداری مقالاتی به چاپ می‌رساند و اعضای هیئت علمی می‌توانند در کار تدریس از آنها استفاده کنند. طی پنج سال گذشته، یازده مقاله در زمینهٔ حسابداری مدیریت به چاپ رسیده است. جالب است بدانیدکه هشت مورد از این مقالات در مورد شرکتهای غیرتولیدی بود. ریبیل و همکاران (Rebele et al., ۱۹۹۸) جدولی از عناوین مقالات منتشر شده در پنج مجله آموزش حسابداری از سال ۱۹۹۱ تا ۱۹۹۷ تهیه کردند. به نظر می‌رسد که فراخواندن پژوهشگران به ایجاد ارتباط بیشتر بین حسابداری مدیریت با دنیای واقعی، موجب جلب توجه بیشتر به شرکتهای واقعی و مشکلات آنها شده است.امروز در کجا قرار داریم؟در حال حاضر به نظر می‌رسد حسابداران مدیریت در مورد هویت واقعی خود یا رشته حسابداری مدیریت سردرگمند. بعضی از موضوعاتی که در کتابهای درسی فعلی حسابداری مدیریت دیده می‌شود و در ارتباط با مؤسسات تولیدی جدید است بسیار مشابه اطلاعات کتابهای اولیه بهای تمام شده و تولید است. در زمانی که به نظر می‌رسید کتابهای حسابداری مدیریت به کشف مجدد گذشته مشغولند، در مورد کارتهای متوازن نتایج ، حسابداری مدیریت راهبردی و تئوری محدودیتها نیز گفتگو می‌شد. در نتیجه به نظر می‌رسد که کتابهای

درسی همزمان در جهت گذشته و آینده در حرکتند.تغییر نام نشریه انجمن حسابداران مدیریت به مالیه راهبردی بیانگر آن است که حسابداران مدیریت تصور می‌کنند نیازمند تمثالی جدید هستند. اینکه تمثال جدید چه باید باشد به روشنی معلوم نیست، اما تحقیق اخیر انجمن حسابداران مدیریت در مورد نوع کار اعضا، روندهای جالبی را نشان داد.(Russell et al., ۱۹۹۹) براساس نتایج این تحقیق دو مورد از مهمترین وظایف اعضای انجمن حسابداران مدیریت عبارت از برنامه ریزی راهبردی درازمدت و بهبود بخشیدن به فرایند کار است. همچنین مهمترین مهارتهای گزارش شده عبارت از مهارتهای رایانه‌ای / فناوری/ شبکه، نرم افزار حسابداری و تدریس/ صحبت کردن و ایجاد ارتباط است. متأسفانه هیچیک از این عنوانها در کتابهای درسی حسابداری مدیریت دیده نمی‌شود.همان‌طور که اشاره شد، حسابداری مدیریت در حال تغییر عمده‌ای است. اما از آنجا که ما در میانهٔ این تغییر قرار داریم دقیقاً متوجه آن نمی‌شویم. سخنرانان سمینارهای مختلف راجع به تازه بودن آنچه با آن روبرو هستیم و اینکه چگونه می‌توانیم از آن استفاده کنیم، سخن رانده‌اند، اما از تمام این بحثها موضوع مشترکی به دست نیامده است. اگر از اینهمه سردرگمی و سرو صدا چیزی حاصل شود، این است که حسابداران مدیریت باید بیاموزند تصمیمگیریهای مدیران را بهتر درک کنند، زیرا فقط با درک کامل تصمیمهای مدیران می‌توانند به تجزیه و تحلیل محتوای تصمیمات مختلف بپردازند. برای ایجاد سیستمهای حسابداری مدیریت کارا، درک استراتژی شرکت، از اهمیت برخوردار است. سیستم حسابداری مدیریتی که استراتژی شرکت را حمایت می‌کند، ارزش‌آفرین است، حال آنکه سیستمی که استراتژی شرکت را نادیده می‌گیرد ارزش را نابود می‌سازد. هر گاه برای انجام استراتژی شرکت، سیستم حسابداری مدیریت ارزش‌آفرین اجرا شود، مستقیماً از تصمیمات مدیر پشتیبانی می‌کند.درگذشته نیاز شرکتها به حسابداران به دلیل مهارت آنها در تهیهٔ ارقام برای تجزیه و تحلیل مالی بود، تا مدیران در تصمیمگیریها از نتایج تجزیه و تحلیل استفاده کنند. اما در حال حاضر کاربرگ الکترونیکی هر مدیری را قادر می‌سازد که خود به این ارقام دست یابد. اگر حسابداران مدیریت مستقیما در جهت ارزشمند شدن فرایند تصمیمگیری همکاری نکنند، مدیران افراد متخصصی را، مثلا در زمینه اقتصاد، استخدام خواهند کرد تا به آنها کمک کنند.آینده آموزش حسابداری مدیریتآیندهٔ تدریس و کاربرد حسابداری مدیریت با وضعیت فعلی یا گذشته آن متفاوت خواهد بود. در این تغییر، موضوع فناوری یکی از محورهای عمده به شمار می‌رود. همچنین ماهیت تصمیمات مدیریتی با گذشته تفاوت خواهد داشت. در نتیجه حسابداران مدیریت باید از وضعیت ایستای مخارج‌گرا به وضعیت پویای جریان نقدی‌گرا تغییر مسیر دهند.فناوری فناوری مدیران را قادر می‌سازد آنچه را در گذشته حسابداران برایشان انجام می‌دادند، خودشان انجام دهند. پنجاه سال پیش، مدیران در انجام محاسبات به حسابداران اتکا می‌کردند، زیرا آنها در پردازش ارقام مهارت داشتند. امروز، هر مدیر، رایانه‌ای در مقابل خود دارد و می‌تواند به سرعت به داده‌ها دست یابد و تصمیمگیری کند. دیگر به حسابداران به دلیل مهارتشان در انجام محاسبات، نیازی نیست؛ رایانه این وظیفه را انجام می‌دهد.در این شرایط، حسابدار فقط با تطبیق خود با تغییرات اطرافش،پایدار خواهد ماند. حسابداران می‌توانند به عنوان مشاور در تجزیه و تحلیل‌های مالی به مدیران کمک کنند تا آنها تصمیمات مستدلی در جهت استفاده از منابع شرکت بگیرند. حسابداران آینده با استفاده از دانش خود در زمینه جمع‌آوری داده‌ها و سیستمهای پردازشی شرکت، به مدیران کمک خواهند کرد تا زمان تجزیه و تحلیل را به حداقل برسانند.برای گزارشگری، حسابدار مدیریت سیستمهایی طراحی می‌کند که مناسب نیازهای هر مدیر باشد. برای مثال می‌توان سیستمی طراحی کرد که مدیر بدون هیچ کوششی اطلاعات مالی مورد علاقهٔ خود را دریافت کند؛ یعنی با فشار بر کلید کامپیوتر، آنچه می‌خواهد در اختیارش قرار گیرد. در این صورت حسابدار مدیریت مهارتهای خود در تشخیص اطلاعات مورد علاقه مدیر را به کار می‌گیرد وکاربرگی الکترونیکی برای ارائه این اطلاعات به وی ایجاد می‌کند. البته ایجاد اولین کاربرگ الکترونیکی نیازمند تلاش درخور ملاحظه‌ای است، اما دفعات بعد کوشش کمی می‌طلبد. برخی از مدیران به گزارشهای نموداری، بعضی به جدول و گروهی به تجزیه و تحلیل داده‌ها علاقه‌مندند. حسابدار مدیریت تمامی این اقلام را برای مدیر فراهم می‌کند.پیش‌بینی می‌شود که

این رویکرد در آینده متداولتر شود و مضامینی برای روش تدریس حسابداری مدیریت داشته باشد. این رویکرد مدرسین را ملزم می‌کند که دانشجویان را آن‌گونه تربیت کنند که در طراحی روشهای مختلف ارائه اطلاعات به مدیران مهارت به دست آورند. آنها باید در کلاسهای درس، وقت بیشتری را برای بحث در مورد محاسن و معایب مدلهای مختلف ارائه اطلاعات صرف کنند. در تدریس حسابداری مدیریت در آینده، اصول ارائهٔ نموداری داده‌ها، ارائه به صورت جدول و اینکه چگونه مدیران واقعاً از داده‌ها استفاده می‌کنند با اهمیت‌تر خواهد شد. حسابداران مدیریت باید به‌گونه‌ای تعلیم یابند که بیشتر بر استفاده‌کنندگان سیستم و کمتر بر پردازش داده‌ها توسط سیستم تأکید کنند.برآورد جریانهای نقدیمدرسان حسابداری مدیریت نیز تغییر روش خواهند داد و به جای تأکید بر تجزیه و تحلیل مخارج بر تجزیه وتحلیل وجه نقد تأکید خواهند کرد. در تجزیه و تحلیل مخارج، بیشتر تصور بر این است که سازمانها با خط تولید با ثبات یا نرخ رشد ثابت در دنیایی ایستا مسکن دارند. این دیدگاه در مورد سازمانهای بزرگ صحت دارد، اما امروز بسیاری از سازمانها به سرعت در حال رشد هستند؛ در یک چشم بر هم زدن به تولید محصول می‌پردازند، و به طور دائم ساختار سازمانی خود راتغییر می‌دهند.به نظر می‌رسد تعیین بهای تمام شده محصول در شرکتی که چرخه عمر محصول دوازده ماه است بی‌ثمر باشد، زیرا بهای تمام شده ارزش کمی برای مدیران دارد. آنها چرا باید نگران بهای تمام شده محصولی باشند که ظرف چند ماه با نوع بعدی یا نوع کاملا متفاوتی جایگزین می‌شود؟ مقطع تصمیمگیری قطعی برای چنین محصولاتی، قبل از تولید آنها یعنی زمانی است که مدیران به بررسی راهبرد شرکت و مشتری می‌پردازند. به‌عبارت دیگر به جای تصمیم در مورد نگه‌داشتن کدام محصول یا کدام مشتری، تصمیم در ارتباط با افزودن کدام محصول یا کدام مشتری گرفته می‌شود. این تصمیمات شکل آینده شرکت را تعیین می‌کند. تجزیه و تحلیل مقتضی برای این تصمیمات، تجزیه و تحلیل وجه نقد است که افزایش تمام جریانهای نقدی مرتبط با استراتژیهای مختلف را در نظر می‌گیرد.با تجزیه و تحلیل وجه نقد، مدیران بدون نگرانی در مورد صحت مبلغ سربار منظور شده یا مربوط بودن مخارج به تجزیه و تحلیل، تمام عوامل مؤثر بر جریانهای نقدی را بررسی می‌کنند. همچنین این تجزیه و تحلیل از تصمیماتی مانند انتخاب مشتری پشتیبانی می‌کند. حسابدار مدیریت به مدیران کمک می‌کند که به ارزیابی جریانهای نقدی مرتبط با مشتریان مختلف بپردازند و با استفاده از نتایج تعیین کنند که کدام مشتری به جمع مشتریان شرکت افزوده یا از آن کاسته شود.آنها با این تجزیه و تحلیل به مدیران کمک می‌کنند که تأثیر جریانهای نقدی ناشی از تغییر مشتریان را مشخص کنند. تجزیه و تحلیل جریان نقدی، تأکید بر تأثیر اقتصادی تغییر مشتری را برای حسابداران و نیز مشتریان آسان می‌کند.نتیجه‌گیریدوران استفاده از گره طناب و لوحهای سفالین به سر آمده است. امروز در تمام دنیا از رایانه استفاده می‌شود. دنیای حسابداری مدیریت نیز در حال تغییر است و نتیجه می‌شود که روش و محتوای تدریس باید تعدیل گردد؛ اگرچه با نگاهی به فهرست مندرجات بعضی از کتابهای حسابداری مدیریت اخیر در می‌یابیم که نیازمند تغییر بیشتر هستیم. شاید عناوین مطرح شده در بسیاری از این کتابها قبل از گسترش رایانه، مناسب دانشجویانی بود که قصد داشتند حسابدار مستقل شوند، اما برای دانشجویانی که تربیت می‌شوند تا تصمیمگیری مدیران مدرن را پشتیبانی کنند، از ارزش کمی برخوردارست. بعلاوه، کتابها عناوینی را پوشش می‌دهند که از نظر حسابداران جالب است، به جای اینکه از دید مدیران با اهمیت باشد. برای مثال حسابداران مخارج محصول را محاسبه می‌کنند، اما مدیران به ارزیابی انتخاب مشتری و ارزش مشتری می‌پردازند؛ حسابداران مخارج را تخصیص می‌دهند، و مدیران نگران راهبردهای رقابتی هستند؛ حسابداران به تهیهٔ بودجه و انحرافات مخارج می‌پردازند، اما مدیران کوشش می‌کنند عملیات مدرن و روان شود. ما نیز اگر می‌خواهیم درسهای حسابداری مدیریت به مدیران آینده مربوط باشد، باید به جای اینکه درسی ارائه کنیم که از نظر حسابداران جالب است، درسی را عرضه کنیم که موضوعات راهبردی پیش روی مدیران را مخاطب قرار دهد.دکتر ویدا مجتهدزاده:عضو هیات علمی دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی دانشگاه الزهرا (س)پانوشتها:- -Cost Volume-Profit (C. V. P) Analysis- Present-Value Analysis- Transfer Pricing-

Decentralization issues- Responsibility Accounting- Segment Reporting- Institute of Management Accountants (IMA)- National Association of Cost Accountants (NACA)- National Association of Accountants (NAA)-National Association of Cost Accountants Bulletin-National Association of Accountants Bulletin-Management Accounting-Strategic Finance-Journal of Management Accounting Research (JMAR)-Differential Costs -Cost of Capital-Profit Centers-Direct Costing-Marginal Cost-Contribution Accounting-Ford Foundation-Inventory Models-Linear Programming-Regression Analysis-Bayesian Decision Making-Behavioral Accounting-Agency Theory-Principal - Agent-American Accounting Association-Issuses in Accounting Education-Balanced Score Cards -Strategic Cost Management-Theory of Constraints

الگوهای نظارتی در حسابرسی بودجه و حسابرسی مالی

budjet ...

از سلسله مقالات دریافتی در دومین همایش علمی و پژوهشی نظارت و بازرسی

دکتر غلامرضا اسلامی بیدگلی ـ عضو هیأت علمی دانشگاه تهران

چکیده

در این مقاله به الگوی حاکم برای نظارت در ایران اشاره و تأکید شده است که الگوی فعلی الگوی یک انحرافی است و طبعا این الگو محدوده مشخصی دارد و انتظارات از آن نیز باید در همین محدوده باقی بماند. امروزه الگوی نظارت در غالب کشورها یک الگوی ۹ انحرافی است؛ به همین سبب اطلاعات بسیار بهتری را در اختیار خوانندگان این گزارش‌ها قرار می‌دهد. با این حال این الگوها به حسابرسی عملکرد و ارقام متغیرهای کلان اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی توسط یک دستگاه مستقلی و بی طرف از سوی نگارنده به عنوان «حسابرسی ملی» نامگذاری شده است و بر انجام آن به عنوان یک الگوی نظارتی برای رسیدن به حدی نسبتا مطلوب از نظام تأکید شده است.

واژه‌های کلیدی:

چهارچوب نظارت، حسابرسی بودجه، الگوی یک انحرافی، الگوی سه انحرافی، الگوی حسابرسی ملی

مقدمه:

حسابرسی از جمله رشته‌هایی از دانش بشری است که قدمتی طولانی دارد ولی همپای تحولات بعضی دیگر از رشته‌های دانش بشری متحول نشده است حسابرسی از مقولاتی است که در حوزه کنترل و نظارت قرار می گیرد و اگر چه تا حدودی نقش پیشگیرانه دارد ولی بیش‌تر از موضوعات کنترل پس از اجراست. جنبه‌های کاربردی حسابرسی بیش‌تر از جنبه‌های تئوریک آن در

طول زمـان مطرح بوده است و پیشـرفت‌های آن نیز بیشتر در قـالب «آزمون و خطا» صورت گرفته است. تحولات دانش بشـری، و به خصوص در دهه‌های اخیر، بر جنبه‌های کاربردی حسابرسـی اثر گذاشـته و انجام حسابرسی را نسبت به گذشته تا حدودی دگرگون کرده است. با این حال در هیـچ دانشـگاهی در کشورمان رشـته حسابرسـی به عنوان رشـته‌ای از علوم در دوره‌های تکمیلی تـدریس نمی شود.

از دیدگاه فلسفی حسابرسی فرآیندی است برای رسیدن از «تردید» به «یقین».

از لحاظ تاریخی حسابرسی را می‌توان به دوره‌هایی از تحول به شرح زیر تقسیم‌بندی نمود:

مرحله‌ای که حسابرسی به عنوان فرآیند نظارت برانجام و رسیدگی به مخارج مورد نظر بوده است.

مرحله‌ای که حسابرسی به منظور اعتبار بخشیدن بر ارقام صورت های مالی مطمح نظر بوده است.

مرحله‌ای که حسابرسـی به عنوان یک فرآیند نسـبتا کامل رسیدگی مالی و در عین حال بخشی از فرآیند نظارت و ارزیابی عملکرد مدیران مورد توجه بوده است.

مرحله‌ای که فرآیند حسابرسی را در جهت ارزیابی بازدهی امکانات، مورد استفاده قرار داده‌اند.

حسابرسـی در مرحله اول قـدمتی دیرینه دارد. وظیفه حسابرسـی برای اعتبـار بخشـیدن به ارقـام صورت‌هـای مـالی از سـابقه طولاـنی برخوردار نیست و قدمت آن به اواخر قرن نوزدهم و اوایل قرن بیستم برمی‌گردد. قدمت حسابرسی به عنوان یک فرآیند نسبتا کامل رسـیدگی‌های مـالی و در عیـن حـال بخشـی از فرآینـد نظـارت و ارزیـابی عملکرد مـدیران از دهـه ۱۹۳۰ تحت عنـوان «حسابرسـی مـدیریت» مـورد تـوجه بوده است و از دهه ۱۹۷۰ بـا عنوان «حسابرسـی جامع» در بسـیاری از کشورها و به تدریـج پـذیرش عام یافته است. در این مفهوم حسابرسی جامع به بخش‌های زیر تقسیم می‌شود:

حسابرسی مالی

حسابرسی رعایت (قانون‌رسی)

حسابرسی عملکرد؛ شامل:

حسابرسی صرفه‌های اقتصادی

حسابرسی کارآیی

حسابرسی اثر بخشی

ولی امروزه ابعاد این حسابرسی‌ها به موارد زیر توسعه یافته است:

حسابرسی مالی

حسابرسی رعایت

حسابرسی صرفه‌های اقتصادی، کارآیی و اثربخشی عملکرد مدیران

حصول اطمینـان از صـحت و کفـایت اطلاعـاتی که در خصوص نتایـج عملیات از طرف دسـتگاه‌های مورد رسـیدگی صادر شـده و انتشار می‌یابد.

حصول اطمینان از این که اهداف و برنامه‌ها، در دستگاه مورد رسیدگی به نحو صادقانه‌ای بنیانگذاری شده‌اند.

حصول اطمینان از کفایت نظام‌های کنترلی، نظارت و سیستم‌های اطلاعاتی.

تطبیق عملکرد دستگاه با بودجه‌ها و برنامه‌های مصوب.

طبعـا هر چه دامنه عملیـات و اهـداف حسابرسـی‌ها گسـترده‌تر شـود، به بودجه، زمـان و تخصـص‌های زیـادتری نیـاز خواهـد بود که پیچیـدگی‌های حسابرسـی را به دنبـال خود خواهـد داشت و احتمالاـ بر عـدم توافق‌هـای مـدیریت و حسابرسـان خواهـد افزود این‌ها

مواردی هستند که موضوعات حسابرسی جامع را شکل می‌دهند. از آن جا که حسابرسی‌های مالی سوابقی بالنسبه طولانی دارند، مفاهیم، اصول اجرایی و استانداردهای آن نیز تا حدود زیادی شناخته شده، مدون و پذیرفته شده است، ولی به دلیل جوان و چند بعدی بودن رشته حسابرسی جامع هنوز در بسیاری از مفاهیم اصول اجرایی، و استانداردهای آن پذیرش عامه وجود ندارد.

'INTOSAI 'در چندین کنگره بین‌المللی خود سعی درتدوین استانداردهای حسابداری تحت عنوان' INTOSAI Anditing Standards 'و ایجاد وفاق در مفاهیم حسابرسی جامع' Comprehensive Auditing 'داشته است و این تلاش‌ها همچنان ادامه دارد ولی پیچیدگی معیارهای ارزیابی کارآیی و ارزیابی اثر بخشی مؤسسات در حوزه‌هایی که کمیت‌پذیر نباشند از یک طرف و هزینه‌های انجام این حسابرسی‌ها و میزان توافق همگانی در اهداف و برقراری معیارها بین مدیران دستگاه‌های اجرایی و سازمان‌های ناظر و مؤسسات حسابرسی از طرف دیگر حوزه عمل این نوع از حسابرسی‌ها را تا کنون بسیار محدود کرده است.

آن چه که از مفهوم و حوزه عمل حسابرسی می‌شناسیم، کاربرد حسابرسی در مؤسسات و بنگاه‌های «خرد» است و در سطح کلان با همان موضوعات صرفه‌های اقتصادی، کارایی و اثربخشی در مؤسسات عمومی آشنا هستیم ولی موضوعی که به تدریج از اهمیت لازم برخوردار خواهد شد، «حسابرسی ملی» (National Anditing) است. شناخته شده‌ترین موضوع در این حوزه «تفریغ بودجه» است که در قانون تفریغ بودجه سال‌های پس از انقلاب در محدودهٔ مقایسه ارقام عملکرد دستگاه‌های عمومی با بودجه مصوب در آن‌ها و استخراج مغایرت فی مابین آنها و نیز اظهار نظر در خصوص تطبیق عملکرد دستگاه‌ها با بعضی از قوانین و مقررات موضوعه انجام می‌شود.»

در سال‌های اخیر با تلاش‌های دیوان محاسبات کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی کشورمان تهیه و تدوین و تنظیم تفریغ بودجه سال‌های ۶۹ تا ۷۷ تا مرحله طرح در مجلس شورای اسلامی به سرانجام رسیده است ولی از لحاظ تئوریک این شیوه کنترل در مقیاس ملی وافی به مقصود نمی‌تواند باشد. روند تغییرات نحوه نظارت و کنترل نشان می‌دهد که برای دستیابی به یک روال از کنترل و نظارت طرح بحث حسابرسی ملی اجتناب ناپذیر است.

در همهٔ کشورها ـ به خصوص در آنهایی که ادعای دموکراسی بیش‌تر دارند. احزاب مخالف دولت‌ها و نقادی مخالفان دولت در حوزه‌هایی که با سنجش کمی (Quantitativve Measures) همراه است تا حدودی ممکن است؛ ولی در حوزه‌هایی که این موارد با سنجش کیفی همراه باشند بسیار مشکل است و این مقوله‌ها قضاوت عادلانه عامه را در مورد عملکرد دولت‌ها و نظرات مخالفان تا حد «بی انصافی» می‌کشاند.

واقعیت این است که دولت‌ها برای اقدامات خود با امکاناتی ملی روبرو هستند و در عین حال در انجام آنها محدودیت‌های زیادی دارند. ارزیابی عملکرد دولت‌ها در مقایسه با حد استفاده معقول از این امکانات و چاره‌جویی آنها در رفع محدودیتها، اگر چه مشکل، ولی دولت‌ها و مردم در استفاده معقول از امکانات ملی و توسعه و گسترش آنها، شناخت ابعاد محدودیت‌های ایجاد شده از طرف گروه‌های مخالف دولت و تلاش‌های آنها برای بهبود وضع و تلاش دولت‌ها در رفع این محدودیت‌ها و ایجاد وفاق ملی برای همسو کردن اهداف همه طرفها به سوی دستیابی به آرمان‌های یک ملت را مورد ارزیابی قرار دهد.

تلاش‌های افراد یک جامعه با استفاده از امکانات موجود ـ که حاصل دسترنج و زحمات و نتایج تصمیمات گذشتگان است در جهت بهبود «سطح زندگی» افراد آن جامعه و نسلهای آتی آن متجلی می‌شود.

چگونه تشخیص دهیم که نسل حاضر برای بهبود سطح زندگی خود و «نسل‌های آینده» از امکانات موجود بهترین بهره را برده است؟ یکی از راه‌های رسیدن به این منظور استفاده از شاخص‌های اجتماعی است. مواردی مانند فقرزدایی، ایجاد اشتغال مولد و مؤثر، افزایش درآمد سرانه، حرکت به طرف دارا بودن جمعیتی با سواد و فهیم و با شرافت، کاهش نرخ مرگ و میر، دسترسی جمعیت به خدمات بهداشتی و آموزشی مطلوب، تغذیه مناسب افراد جامعه، ایجاد سرپناه‌های مناسب برای افراد جامعه، کاهش

تنش‌های اجتماعی، ریشه‌کنی بیماری های عامه و مسری، بهبود محیط و شرایط زندگی افراد جامعه، کاهش حوادث غیر مترقبه، پیشگیری از جرائم ایجاد بیمه‌های همگانی و حمایت اجتماعی، آرزوی همه ملت‌ها و دستیابی به آن‌ها نیازمند تلاش همه افراد است؛ از این رو سؤال بعدی این است که ارقام مطلوب این شاخص‌ها کدامند و چه طور باید به آن‌ها دسترسی یافت. این مطالب چارچوبه‌ای از حسابرسی ملی است که سعی شده است در این فرصت چارچو.ب آن‌ها برای ایران اسلامی بیان شود.

متغیرهای کلان اقتصادی و اجتماعی

ارقام متغیرهای کلان اقتصاد کشور توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران برای سال ۱۳۷۹ به شرح زیر اعلام شده است:

تولید ناخالص داخلی	۵۷۹۲۸۰ میلیارد ریال
تشکیل سرمایه ثابت ناخالص	۱۵۷۵۶۰ میلیارد ریال
درآمد سرانه	۷۲۰۰۰۰۰ ریال
کل صادرات کالا	۲۸۳۴۵ میلیون دلار
واردات کالا	۱۵۲۰۷ میلیون دلار
متوسط تولید نفت روزانه	۳۷۶۲۰۰۰ بشکه
نرخ بیکاری	۱۶ درصد
جمعیت فعال کشور	۱۸.۷ میلیون نفر
جمعیت شاغل	۱۵.۷ میلیون نفر
نقدینگی	۲۴۹۱۱۰ میلیار ریال
رشد نقدینگی نسبت به سال قبل	۱۹.۳ درصد
نرخ تورم	۱۲.۶ درصد
درآمدهای مالیاتی	۳۲۸۴۰ میلیارد ریال

این ارقام از چه درجه اعتباری برخوردار است؟ این سؤال زمانی جدی می‌شود که مشاهده کنیم ارقام متغیرهای کلان اقتصادی ـ اجتماعی کشور با بیکاری (مانند نرخ فقر و خط فقر توسط سازمان‌های رسمی دیگر با ارقام بالا که توسط بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران ارائه شده‌اند کاملا متفاوت باشند. به عنوان مثال نرخ بیکاری توسط دیگر ارگان‌های رسمی کشور در پایان سال ۷۹ تا عدد ۱۹.۳ درصد نیز اعلام شده است در حالی که در ارقام جداول بانک مرکزی برای سال ۷۹ این عدد ۱۶ اعلام شده است.

این تفاوت در ارقام در بعضی دیگر از متغیرهای کلان اقتصادی ـ اجتماعی نیز مشاهده می شود. مثلا هنوز روی خط فقر، تعداد افراد فقیر، نرخ فقر، مبلغ بدهی‌های خارجی کشور، و.... اتفاق نظر وجود ندارد.

نرخ رشد اقتصادی کشور و شیوه‌های محاسبهٔ آن نیز از دیگر موارد مطرح شده و مورد عدم اتفاق نظر صاحب نظران است. چه اعدادی را باید بر یکدیگر تقسیم کرد تا نرخ رشد واقعی اقتصاد کشور نمایان شود؟ آموخته‌ایم که اعداد تولید ناخالص داخلی را برای ۲ سال با یکدیگر تقسیم کنیم و حاصل آن را به عنوان نرخ رشد اقتصادی درجه اول منظور کنیم. در حالی که در بسیاری از موارد حقایق واقعی و اتفاق افتادن در این محاسبات منظور نمی‌شود. مثلا نرخ‌های استهلاک واقعی، کاهش سطح جنگ‌ها و مراتع، افزایش توان نیروی انسانی، افزاییش کارآیی قابلیت‌های موجود، و....

این چنین است که غالبا بر ارقام متغیرهای کلان اقتصادی – اجتماعی، و به تبع آن گزارش‌های صادره از دستگاه‌های رسمی کشور در جهت پاسخگویی مسئولان و ادارات مهر تردید زده می‌شود و این تردید ما در زمان اندکی به کشمکش‌های سیاسی تبدیل شده و گاه این ارقام مستمسکی برای عبور از تنگناها و یا نقد عملکردها می‌شود و گاه در حوزه‌های سیاسی نیز ارزیابی عملکرد دولت

از مشکل کرده و صحت آن را مورد تردید قرار می‌دهد. این مقوله در حوزه‌هایی از سنجش عملکرد دستگاه‌های عمومی که با مقادیر کیفی روبه‌رو هستند بسیار مشکل‌تر است.

دولت‌ها هر ساله در زمان تقدیم لایحهٔ بودجه کل کشور و هر پنج سال در زمان تقدیم لایحه برنامهٔ پنج ساله گزارش مبسوطی از عملکرد گذشته و وضعیت فعلی از متغیرهای کلان اقتصادی – اجتماعی به مجلس ارائه می‌دهند و در توجیه ارقام و تبصره‌های بودجه پیشنهادی چشم‌انداز این متغیرها را ترسیم می‌کنند و غالبا آن چه درعمل اتفاق می‌افتد با آن چه پیش بینی و تصویب شده است تفاوت فاحش دارد و معمولا مواردی مانند وقوع بلایای طبیعی، دخالت و اعمال نفوذ و سیاست‌های دیگر کشورها، تغییرات ساختار اقتصادی جهانی، عدم تعادل در بخش‌های مختلف اقتصادی، آثار کشمکش‌های سیاست داخلی و...

مقصرین وجود مغایرت‌های زیاد بین برنامه، بودجه عملکرد می‌شوند و چون ارقام و محتوای برنامه‌ها با ارقام و محتوی و بودجه‌ها با ارقام و محتوای عملکردها به شیوه‌ای که باید مورد مقایسه قرار نمی‌گیرند غالبا نه تنها عامه مردم بلکه مسؤولان نیز از «چرایی» تفاوت بین ارقام برنامه و بودجه و عملکرد بی‌اطلاع می‌مانند و همین فرآیند موجب ضعف در تصمیم‌سازی، تصمیم گیری، برنامه‌ریزی و بودجه بندی می‌شود و هر از چند گاه عملکردهای افتخارآمیز را در پی دارد و این مقوله‌ها نیز به طور طبیعی در فرآیندهای بازرسی و نظارت موجب قضاوت نادرست در جامعه می‌شود.

باید متذکر شد که در چهارچوب نظارت سنتی در کشورمان آموخته‌ایم که فقط «برنامه بودجه» را با ارقام عملکردها مقایسه کنیم. (شکل ۱)

این شالوده (Paradigm) که از دهه‌های پیشین بر ساختار نظارت مالی کشورمان سایه افکنده موجب تصویب قانون تفریغ بودجه سال‌ها پس از انقلاب شده است. این الگوی (شالودهٔ) نظارت از سال‌ها سال قبل به عنوان جزیی از الگوی نظارت پذیرفته شده است ولی همهٔ ابعاد نظارت را نمی‌پذیرد؛ چرا که از دهه ۱۹۳۰ به بعد الگوی زیر مطرح شده است. (شکل۲)

الگوی نظارت قبلی از سال‌های قبل تا به حال در ایران جای پا دارد و خوشبختانه دستگاه‌های ذی‌ربط مانند «وزارت امور اقتصادی و دارایی» و «دیوان محاسبان کشور» به عنوان دو رکن اصلی در تهیه گزارش تفریغ بودجه سالانه کل کشور و گزارش تفریغ بودجه سالانه کل کشور تقریبا بروز است. در این گزارش عملکرد تبصره‌های بودجه سالانه کل کشور با آن چه در قانون بودجه به تصویب رسیده و نیز ارقام عملکرد دستگاه‌ها با ارقام مصوب در قانون بودجه مورد مقایسه قرار می‌گیرد و موارد انحراف و گاه عدول از مصوبات توسط دستگاه‌های اجرایی گزارش می‌شود.

گزارش تفریغ بودجهٔ سالانه کل کشور به شرح بالا توسط دیوان محاسبات کشور تهیه شده و به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌شود. این گزارش توسط کمیسیون برنامه و بودجه و امور مالی محاسبات کشور مجلس شورای اسلامی مورد بررسی قرار می‌گیرد و گزارش آن در صحن علنی مجلس شورای اسلامی قرائت می‌گردد و از طریق درج این گزارش در جراید به استحضار عامه می‌رسد. اگر چه هنوز راهی نسبتا طولانی در پیش است تا به یک گزارش مورد اتفاق همه در تفریغ بودجه سالانه کل کشور دست یابیم ولی باید انصاف بدهیم که این گزارش‌ها طی سالهای اخیر به سوی تکامل می‌رود و به روز بودن آن را باید از قوت‌های عملکرد وزارت امور اقتصادی دارایی در تهیهٔ صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و دیوان محاسبات کشور در تهیه گزارش بودجه سالانه کل کشور دانست، اما همان طور که می‌دانیم الگوی حاکم بر نظارت عامه بر عملکرد دولت که مورد استفاده در جمهوری اسلامی ایران است، الگوی یک انحرافی است و طبعا پاسخگوی نیازهای امروز کشورمان نیست.

الگوی سه انحرافی

الگوی سه انحرافی که از دهه‌های پیشین در دنیا مرسوم بوده است در ایران بسیار کم سابقه اجرای آن به کارهای محدود دانشگاهی در دانشکده مدیریت دانشگاه تهران و به گزارش‌های «سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی» برمی‌گردد به عنوان نمونه‌ای از استفاده از

این الگو، مقایسهٔ ارقام برنامه با عملکرد به شرح مندرج در مستندات برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران منتشر شده از سوی «سازمان برنامه و بودجه وقت» در مرداد ۱۳۷۸ اشاره می‌کنم. در تحقیقاتی که در سال‌های ۷۸ و ۷۹ در دانشکده مدیریت دانشگاه تهران زیر نظر اینجانب انجام باشد الگوی سه انحرافی مذکور در مقایسه ارقام «برنامه» و «بودجه» و «عملکرد» مورد استفاده قرار گرفت. با این حال، سازمان برنامهٔ بودجهٔ سابق نیز تصویری از این مقایسه را در مستندات برنامه دوم آورده است که نمونه‌ای از آن به شرح زیر آمده است.(شکل ۳)

نتایج حاصله از یک گزارش تحقیقی در دانشگاه که در این مورد انجام شد ثابت نمود که برای سال‌های مورد تحقیق:

(۱)بین ارقام برنامه و ارقام بودجه تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

(۲)بین ارقام و برنامه و ارقام عملکرد تفاوت معنی داری وجود دارد.

(۳)بین ارقام و بودجه و ارقام عملکرد تفاوت معنی‌داری وجود دارد.

و تجدید نظر در الگوی نظارت، بودجه‌بندی، برنامه ریزی در کشورمان قویا توصیه شد. این الگو سالهاست که در کشورهای دیگر مورد استفاده قرار گرفته است؛ ولی فقط در چند سال گذشته است که در ایران به آن توجه شده است؛ از این رو لذا تا استقرار کامل آن زمان درازی در پیش رو داریم. علاوه بر آن هنوز هیچ دستگاهی این جداول را مورد رسیدگی و تأیید قرار نداده است؛ به همین سبب با توجه به این که اصل «ضرورت تدوین و تصویب برنامه‌های پنج‌ساله کشور» مورد قبول قرار گرفته است، ضرورت دارد که «قانون تفریغ برنامه‌های پنجساله اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» در دستور کار مسئولان محترم کشور قرار می‌گیرد.»

لازم به ذکر است که آن چه که امروزه دیوان محاسبات کشور تحت عنوان «گزارش بودجه سالانه کل کشور» تهیه می‌کند، تا حدودی همان است که در قانون تفریغ بودجهٔ سال‌های پس از انقلاب مصوب ۱۳۶۵ آمده است در این قانون بر اساس پارادایم (الگوی) یک انحرافی نظارت است؛ از این رو دیوان محاسبات کشور هنوز موظف به استفاده از الگوی سه انحرافی نشده است.

پس اولین پیشنهاد نگارنده به دومین همایش نظارت و بازرسی در کشور این است که وقت آن رسیده است که از الگوی سه انحرافی نظارت در بررسی عملکرد دولت استفاده شود؛ از این رو تهیه لایحه و یا طرح «تفریغ» برنامه‌های پنج ساله اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران پیشنهاد می‌شود و در عین حال باید توجه داشت که الگوی سه اتحرافی داده است. نگارنده در جای دیگر (نخستین همایش نظارت و بازرسی در کشور) این الگوها را مطرح کرده است که راه کارهای استفاده از این مبانی تئوریک نیز تقدیم خواهد شد. نگارنده بر این باور است که الگوهای نظارت در جمهوری اسلامی ایران باید به سرعت به طرف استفاده از الگوهای روز نظارت حرکت کند و اگر بتوانیم ظرف چهار سال آینده که پایان برنامهٔسوم توسعه است به این مهم غلبه کنیم تازه در اول راه «حسابرسی ملی» قرار گرفته‌ایم.

حسابرسی ملی

«حسایرسی ملی» اصطلاحی است که نگارنده به کار برده است و محتوای آن را کاملا متفاوت از «حسابرسی بودجه» و «حسابرسی برنامه» می‌داند. اصطلاح «حسابرسی بودجه» در چهار چوب تهیه‌های گزارش تفریغ بودجهٔ سالانه کل کشور و اصطلاح حسابرسی برنامه با توجه به پیشنهاد در خصوص ضرورت «تهیه و تدوین و تصویب قانون تفریغ بودجه‌های پنج سالهٔ اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران» به کار رفته است و احتمالا کارشناسان محترم و اساتید ارجمند اصطلاحات بهتری را پیشنهاد داشته باشند.

من به ضعف‌هایی که در تهیهٔ گزارش‌های تفریغ بودجهٔ سالانه کل کشور وجود دارد اشاره کرده‌ام و در این جا تأکید می‌کنم که

این ضعف‌ها در ساختار الگوی حاکم بر تدوین و تصویب قانون مربوطه است و کمتر به عملکرد دستگاه‌های ذی‌ربط مربوط است. در این جا منظور از حسابرسی ملی این است که باید وضعیت واقعی ارقام متغیرهای کلان اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی را روشن ساخت و در مورد ارقام فعلی این متغیرها نیز به توافق دست یافت. و آن گاه قبول کرد که با یک عزم راسخ به پیش بینی این متغیرها در «برنامه‌های پنج ساله» و «بودجه‌های سالانه» پرداخت و در پایان بودجه‌های سالانه در برنامه‌های پنج‌ساله انحراف از عملکرد این متغیرها را از ارقام متناظر در «بودجه‌های سالانه» و «برنامه‌های پنج ساله» محاسبه و مورد تجزیه و تحلیل قرار دارد؛ البته این که متغیرهای کلان اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی را باید در الگوی «حسابرسی ملی» بگنجانیم خود مسأله‌ای است که نیاز به بررسی و توافق دارد؛ ولی حداقل می‌توان از متغیرهای کلان زیر به عنوان نمونه ـ و نه کامل و جامع ـ نام برد:

تولید ناخالص داخلی

تولید ناخالص داخلی سرانه

جمعیت

نرخ رشد جمعیت

تعداد افراد فعال

تعداد افراد بیکار

نرخ بیکاری

تعداد افراد زیر خط فقر

درآمد سرانه

امید به زندگی

نرخ بیسوادی

دسترسی جمعیت به خدمات بهداشتی

وضعیت تغذیه

تعداد افراد فاقد مسکن

کاهش تنش‌های اجتماعی

کاهش تنش‌ۀای سیاسی

ریشه‌کنی بیماری‌های مسری

بهبود شرایط زندگی در جامعه

نرخ حوادث غیر مترقبه

نرخ جرایم

بیمه‌های همگانی

حمایت در اجتماعی

فقرزدایی

نرخ بیماردهی

نسبت جمعیت به کادر بهداشتی

نسبت جمعیت به تخت‌های بیمارستان

میزان پوشش واکسیناسیون

نرخ مشارکت معین در کار و زمان

تراکم خانوار در واحدهای مسکونی

تفر در واحد مسکونی

نسبت خانوارهای بهره‌مند از آب آشامیدنی

تعداد فارغ التحصیلان

تعداد دانشجویان

سرانه فضای سبز در مناطق شهری

سرانه فضای سبز در مناطق روستایی

آلودگی هوا در شهرها

دسترسی جمعیت به خدمات ایمنی مانند آتش نشانی

تعداد محرومین تحت پوشش

نسبت زندانیان به جمعیت

تعداد کودکان نیازمند به حمایت

میزان ازدواج

میزان طلاق

مبلغ توزیع یارانه‌ها

نحوه توزیع یارانه‌ها

....

نگارنده متغیرهای بالا را دسته‌بندی نکرده است؛ علاوه بر آن تعداد زیاد دیگری از این متغیرها را نیز می‌توان نام برد و همان‌طور که بیان شد باید در تعداد، نوع، تعریف و نحوه سنجش متغیرها به توافق رسید، به خصوص باید به خاطر داشت که سنجش متغیرهایی که در حوزه‌های کیفی قرار دارند بسیار مشکل است و احتمالا دسترسی به یک توافق عمومی در مورد آن‌ها زمان بر خواهد بود؛ البته ارقام این متغیرها هر از چند گاه از سوی سازمان‌های مختلف منتشر می‌شود ولی همان‌طور که در آغاز آمده است ارقام این متغیرها به وسیلهٔ دستگاه‌های مختلف متفاوت عنوان می‌شود. برای مثال هنوز برای «خط فقر»، «نرخ بیکاری»، «نرخ رشد اقتصادی کشور» و... و حتی مبلغ بدهی‌های خارجی کشور یا اتفاق نظر وجود ندارد و یا مشاهده می‌شود که دستگاه‌های مربوطه بر حسب سیاست‌ها و نحوهٔ گزارش دهی خود ارقام خاصی را منتشر می‌کنند و به خصوص دیده می‌شود که با تغییرات مدیریت دریک دستگاه ارقام عملکرد و نتایج کارکردها نیز متفاوت می‌شود؛ بنابر این بحث اصلی این است که سازمان باید متولی جمع‌آوری ارقام متغیرهای کلان اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی باشد و آنها را مورد بررسی و گزارش گیری قرار دهد و در عین حال دستگاه مستقلی نیز باید این ارقام را به طور مستقل حسابرسی کند و حدود صحت و سقم آنها را تبیین کند. در حقیقت نگارنده برای کاربردی کردن الگوی پیشنهادی خود به عنوان «حسابرسی ملی» از همان رویهٔ موجودی در «حسابرسی بودجه» در نظام جمهوری اسلامی ایران استفاده کرده است به این معنا که در روش فعلی مورد عمل در ایران «حسابرسی بودجه» به شرح زیر انجام می‌شود.

مراحل «حسابرسی بودجه» فعلی در ایران: (شکل۴)

۱. صدور دستورالعمل‌ها و جمع‌آوری بودجهٔ دستگاه‌ها و تهیه بودجه تلفیقی کشور به وسیلهٔ سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی

۲. تصویب لایحهٔ بودجهٔ سالانه کل کشور توسط دولت

۳. تصویب قانون بودجه کل کشور به وسیلهٔ مجلس شورای اسلامی

۴. ابلاغ قانون بودجه به دستگاه‌ها به وسیلهٔ دولت

۵. عملکرد دستگاه‌های اجرایی و ارسال صورت‌حساب‌های سالانه و نهایی به وزارت امور اقتصادی و دارایی

۶. تجمیع صورتحساب‌های نهایی و تهیه صورتحساب عملکرد بودجه سالانه کل کشور و ارسال آن به هیأت دولت

۷. بررسی تصویب صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور در هیأت دولت و ارسال به دیوان محسابات کشور

۸. بررسی صورتحساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور و تهیه گزارش تفریغ بودجه سالانه کل کشور

۹. ارسال گزارش به مجلس شورای اسلامی

۱۰. بررسی گزارش در کمیسیون بودجه و امور مالی و دیوان محاسبات کشور

۱۱. تهیه گزارش خلاصه از گزارش تفریغ بودجه و تقدیم برای قرائت در جلسه علنی مجلس

۱۲. قرائت گزارش تفریغ بودجه سالانه کل کشور در جلسه علنی مجلس

تمام

پیشنهاد نگارنده در مورد حسابرسی ملی به شرح زیر است:

۱)حرکت ازالگوی یک انحرافی موجود به طرف الگوی نه انحرافی؛

۲) تعیین متغیرهای کلان اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی که باید مورد حسابرسی قرار گیرند؛

۳)تعیین دستگاه‌های ذی‌ربط در رابطه با محاسبه متغیرها؛

۴)توافق در نحوه سنجش متغیرهای تعیین شده؛

۵)محاسبه متغیرها بر اساس‌بند ۱۴ بالا توسط دستگاه‌ها؛

۶) جمع‌آوری محاسبه و عملکردها توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی؛

۷)بررسی سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی و تهیه گزارش نهایی؛

۸)تعیین دستگاه حسابداری کننده متغیرهای کلان اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی؛

۹)حسابرسی متغیرها؛

۱۰)تهیه گزارش‌های لازم؛

۱۱)ارسال گزارش به هیأت دولت؛

۱۲) بررسی گزارش و تصویب آن؛

۱۳) ارسال گزارش نهایی از طرف هیأت دولت به مجلس شورای اسلامی؛

۱۴) طرح و بررسی گزارش کمسیون برنامه و بودجه و دیوان محاسبات و تهیه گزارش برای طرح در صحن علنی مجلس؛

۱۵) قرائت گزارش در صحن علنی مجلس شورای اسلامی؛ شکل ۱ شکل ۲ شکل ۳ شکل ۴ شکل ۵

* http://www.gio.ir/?view=۱۲&nu۱=۳۱

شفافیت بودجه ای و نقش حسابداری دولتی

در گزارشگری مالی بخش دولتی، بودجه نقشی اساسی دارد و گزارش عملکرد بودجه با هدف پاسخگویی دولتها تهیه می‌شود. شفافیت برای این گزارش یک ویژگی کیفی است. یعنی اطلاعات به‌گونه‌ای ارائه شود که بتوان با مشاهده آن به عملکرد واقعی دولت پی‌برد و فعالیتهای مختلف دولت را ارزیابی کرد.

میزان پاسخگویی از دیرباز تحت تاثیر فشار برای پاسخ‌خواهی بوده است. هر اندازه ملت، مجلس، مطبوعات و مجامع حرفه‌ای پاسخدهی بهتری را خواهان باشند، دولت نیز در ارائه مطلوبتر اطلاعات و در نتیجه شفاف‌سازی فعالیتهایش کوشاتر خواهد بود. امروزه جهانی‌سازی و تاثیری که کشورها از وضعیت مالی برون مرزی خود می‌گیرند مجامع بین‌المللی را نیز به گروه پاسخ‌خواهان اضافه کرده است.سازمانهای بین‌المللی با اعمال سیاستهای تنبیهی و تشویقی (به‌خصوص در اعطای وامها) می‌کوشند دولتها را موظف به ارائه اطلاعات درست و دقیق از فعالیتهای مالی‌شان سازند. در این زمینه بیشترین تاکید روی پیروی از الگوهای هماهنگ بین‌المللی گزارشگری مالی دولت وجود دارد. پیاده‌کردن این الگوها نیز به نوبه خود وابستگی کامل به وضعیت حسابداری دولتی هر کشور به عنوان سیستم اطلاعات حسابداری دولت دارد. مشکلاتی که در ایران برای شفافیت بودجه‌ای مطرح می‌شود همان مشکلاتی است که سالها سیستم حسابداری دولتی با آن دست به گریبان بوده است، یعنی کمبود نیروهای متخصص مالی، نبود انگیزه ملی برای پاسخ‌خواهی و متقابلاً فرهنگ پاسخگویی مسئولان، قوانین ناکارامد و نداشتن استانداردهای حسابداری دولتی. در این مقاله کوشش شده است سیستمهای هماهنگ بین‌المللی معرفی و فواید و کاربردهای آنها تشریح شودمقدمهدر زمانهای دور بودجه منحصر به دخل و خرج دربار می‌شد. به عبارت دیگر درامدهای یک کشور، درامد پادشاه و هزینه‌های آن هزینه پادشاه محسوب می‌شد و خودکامگان نیز هیچ لزومی برای پاسخدهی در مورد دخل و خرج کشور نمی‌دیدند. اولین نشانه‌های پاسخ‌خواهی با شورش اشراف انگلستان علیه پادشاه و صدور منشور کبیر (مگنا کارتا) ظاهر شد. مطابق این منشور پادشاه نمی توانست بدون مشورت با اشراف، مالیاتی وضع کند و در مورد چگونگی هزینه شدن مالیاتها نیز ملزم به پاسخگویی می‌شد.پاسخگویی یا حسابدهی به معنی پاسخگو بودن یک کارمند، نماینده یا هرکس دیگر در باره وظیفه‌ای که به وی واگذار شده یا کاری که انجام داده است می‌باشد. ایفای این مسئولیت با استناد به مدرک یا مدارکی است که شناسایی فرد انجام‌دهنده کار را امکانپذیر می‌کند. میزان مسئولیت براساس وجه نقد، آحاد اموال یا هر معیار از پیش تعیین شده دیگری اندازه‌گیری می‌شود.برای دولت مدرک یادشده در بالا، سند بودجه است. وظیفه واگذار شده، اجرای بودجه مصوب مجلس است و پاسخدهی در مورد آن با ارائه گزارش عملکرد سالانه بودجه محقق می‌شود.سابقه پاسخ خواهی و متقابلاً بودجه در ایران به زمان مشروطیت برمی‌گردد. اولین بودجه تاریخ ایران در زمان وزارت صنیع‌الدوله (۱۲۸۹خورشیدی) در دوره دوم قانونگذاری تهیه و تقدیم مجلس شد. البته سرنوشت اولین بودجه‌نویس ایران این بود که پیش از تقدیم بودجه به مجلس ترور شود (شاید به جرم پاسخ‌خواهی).منظور از شفافیت بودجه کیفیت اطلاعات بودجه‌ای و قابلیت آن در پاسخگویی بهتر به مردم است. براساس یکی از تعریفها، شفافیت بودجه ای یعنی:«اطلاعات ارائه شده در رابطه با گزارشهای مالی و عملیاتی بودجه به مجلس و مردم، باید کیفیت اجرا و عملکرد دولت را آشکار نماید». شفافیت بودجه‌ای پاسخگویی را تقویت می‌کند و ریسک سیاسی متناظر با اصرار بر سیاستهای خلاف منافع ملی را افزایش می‌دهد و بدین ترتیب بر میزان اعتبار بودجه می‌افزاید. همچنین حمایت عمومی از سیاستهای کلان اقتصادی را باعث می شود. در نقطه مقابل، مدیریت غیرشفاف بودجه ممکن است به بی‌ثباتی ناکارایی یا تشدید نابرابری منجر شود. در دهکده جهانی، بحران بودجه در یک کشور ممکن است به صورت بالقوه به کشورهای دیگر سرایت کند، به همین دلیل موضوع یادشده اهمیت بین‌المللی یافته است به‌طوری که کمیته موقت هیئت رئیسه صندوق بین‌المللی پول (IMF) در پنجمین نشست خود در ۱۶ آوریل ۱۹۹۸ ضوابط لازم‌الاجرا برای شفافیت بودجه‌ای را تصویب و اعلام کرد.ارتباط حسابداری، بودجه و پاسخگوییحلقه ارتباطی

حسابداری و بودجه، حسابداری دولتی است. حسابداران، استانداردهای حسابداری دولتی را برای ارائه خدمات به بودجه و امور مالی دولت تدوین کرده‌اند. درحال حاضر بودجه در مراحل مختلف تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت وابستگی کامل به اطلاعات سیستم حسابداری دولتی دارد، به‌گونه‌ای که می‌توان حسابداری دولتی را حسابداری بودجه‌ای نامید.استاندارد کنترل بودجه‌ای در حسابداری دولتی، حسابداران را موظف می‌کند سیستم اطلاعات مالی دولت را به‌گونه‌ای مستقر کنند که اعمال نظارت بر درامدها و هزینه‌های دولت (بودجه) فراهم شود.چارچوب نظری حسابداری را می‌توان براساس تصمیمگیری یا پاسخگویی تشریح کرد. در چارچوب مبتنی بر تصمیمگیری هدف حسابداری فراهم کردن اطلاعات مفید جهت تصمیمهای اقتصادی است یعنی استفاده کنندگان از اطلاعات، شامل سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان و دیگران، با استفاده از صورتهای مالی بتوانند تصمیمهای صحیح در جهت بیشینه ساختن منافع خود بگیرند.درچارچوب نظری مبتنی بر پاسخگویی، هدف حسابداری ایجاد سیستم مناسب جریان اطلاعات بین حسابده و حسابخواه است، به صورتی که منافع طرفین تامین شود. امروزه در زمینه حسابداری دولتی و غیرانتفاعی، چارچوب پاسخگویی است که چیرگی کامل دارد و می‌توان گفت":حسابداری دولتی ابزار پاسخگویی دولت به ملت است ".و اگر در استانداردهای حسابداری دولتی دقت کنیم این مسئله آشکارا مشخص است. اهمیت نقش مسئولیت پاسخگویی عمومی در بیانیه مفهومی شماره ۱(GC۱) هیئت استانداردهای حسابداری دولتی امریکا (GASB) از بندهای تفصیلی بیانیه مذکور به شرح زیر استخراج می‌شود":مسئولیت پاسخگویی سنگبنای کلیه گزارشهای مالی دولت است و مفهوم پاسخگویی در کلیه مفاد این بیانیه مورد استفاده قرار گرفته است. مسئولیت پاسخگویی، دولت را ملزم می‌کند در مورد اعمالی که انجام می‌دهد به شهروندان توضیح دهد و براین عقیده استوار است که شهروندان حق دارند بدانند و حق دارند [بخواهند که] حقایق به صورت علنی و به طریق مطمئن به دست آنها و نمایندگان قانونی آنها برسد. گزارشگری مالی نقش عمده‌ای در ادای وظیفه پاسخگویی در یک جامعه آزاد ایفا می‌کند".شرایط لازم برای تحقق حداقل استاندارد شفافیت بودجه‌ایسازمانهای بین‌المللی مانند صندوق بین‌المللی پول، سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)، بانک جهانی، برنامه توسعه سازمان ملل (UNDP) و بانکهای توسعه منطقه‌ای بر شفافیت مالی تاکید دارند. این سازمانها کنجکاوند که بدانند کمکهای اقتصادی و فنی آنها حتماً در جای صحیح به کار رود و به وسیله افراد صلاحیتدار اداره و سیاستگذاری شود. به همین دلیل نسبت به تدوین شرایط شفافیت بودجه‌ای اقدام کرده‌اند. استاندارد زیر توسط صندوق بین‌المللی پول ارائه شده است ":بخش دولت باید در قالب نظام حسابهای ملی۸ یا درقالب ضوابط صندوق بین‌المللی پول در مورد آمارهای مالی دولت۹ مشخص شود و تحت همین سیستمها به گزارشگری مالی بپردازد".سیستم حسابهای ملیسیستم حسابهای ملی از یک مجموعه منسجم، سازگار و یکپارچه حسابها، ترازنامه‌ها و جدولهای مبتنی بر تعریفها و مفهومها، طبقه‌بندیها و قواعد حسابداری پذیرفته‌شده در سطح بین‌المللی تشکیل شده است. در این سیستم، چارچوب حسابداری جامعی طراحی شده که در آن داده‌های اقتصادی در قالبی تنظیم می‌شود که برای برنامه‌ریزیها، سیاستگذاریها، تجزیه و تحلیلها و تصمیمگیریهای اقتصادی مورد استفاده قرار می‌گیرد. حسابهای پیشبینی شده در سیستم به‌نوبه خود مجموعه وسیعی از اطلاعات تفصیلی و سازمان یافته را درباره عملکرد اقتصادی کشور ارائه می‌دهد. این حسابها اطلاعات جامع و مفصلی از فعالیتهای مختلف اقتصادی انجام شده در کل اقتصاد کشور و مبادلات صورت گرفته بین بنگاههای اقتصادی در بازار یا محل دیگر را فراهم می‌کند.حسابهای ملی برای یک دوره زمانی معین تنظیم می‌شود و بنابراین عملکرد اقتصاد یک کشور از طریق داده‌های حاصل از آن به تصویر کشیده شده و مورد تجزیه و تحلیل و ارزیابی قرار می‌گیرد. در فرایند تهیه و تنظیم حسابهای ملی افزون بر ارائه تصویر روشن از عملکرد فعالیتهای اقتصادی، اطلاعاتی در زمینه ثروت و داراییهای متعلق به اقتصاد کشور در دوره زمانی مربوط فراهم می‌شود. همچنین اطلاعات حاصل از آن ارتباط بین اقتصاد کشور با دنیای خارج را نشان می‌دهد.سیسم حسابهای ملی برمحور یک سلسله حسابهای متوالی و مرتبط با یکدیگر تنظیم می‌شود، به طوری که داده‌های ثبت شده در آنها را داده‌های مربوط به جریانها و موجودیها تشکیل می

دهند. متغیرهای جریانی اطلاعات مربوط به انواع مختلف فعالیتهای اقتصادی انجام شده در طول دوره معینی از زمان را بیان می‌کنند و متغیرهـای موجودی ارزش موجودی داراییهـا و بـدهیها را در مقطعی از زمان یعنی آغاز و پایان دوره در قالب ترازنامه‌ها نشان می دهنـد.هریک از حسابها به نوع خاصـی از فعالیتهای اقتصادی نظیر تولیـد، ایجاد درامـد، توزیع درامد، توزیع مجدد درامد و مصـرف درامد مربوط می‌شود. دادههـای اقتصادی مربوط به هر یک از حسابها به صورت منابع و مصارف در آنها ثبت می‌شود و هرحساب به‌وسیله یک عنصر ترازکننده حاصل از مابه‌التفاوت منابع و مصارف، تراز می‌گردد. این عنصر از یک حساب به حساب دیگر منتقل می‌شـود و از نظر اقتصـادی دارای اهمیـت زیـادی است نظیر ارزش افزوده، درامـد قابـل تصـرف، پس‌انـداز و... از طرف دیگر بین حسابهـا و ترازنـامه نیز ارتباط قوی وجود دارد. تهیه حسابهای ملی از سال ۱۳۷۳ در برنـامه کار مرکز آمار ایران قرار گرفته و فعالانه پیگیری می‌شود.سیستـم آمارهای مالی دولتمهمترین تغییر و تحول حسابـداری دولتی ایران در سالهای اخیر که میتواند زمینه‌ای برای تحقیقات باشـد، بحث اعمال سیستـم آمارهای مالی دولت است. نظام یادشـده می‌توانـد هدفهایی را که در حسابداری دولتی کشور دنبـال میشود براورده سازد و مراجع بین‌المللی را نیز در مورد صـحت و کارایی فعالیتهای اقتصادی و بودجهای دولت متقاعـد کنـد. افزون بر این بـاعث پشتیبـانی تحلیلهـای مـالی و بالابردن ارزش تجزیه و تحلیل‌پذیری گزارشـهای مالی دولتی می‌شود. همچنین می تواند شـرایط لازم برای حداقل استاندارد شفافیت بودجه‌ای صندوق بین‌المللی پول را ایجاد کنددر زمینه ارزیابی عملکردها، سیسـتم آمارهـای ملی دولت، آمارهـایی ارائه می‌کنـد که سیاسـتگذاران و تحلیلگران را قادر می‌سازد تا پیشـرفتهای ایجاد شـده در فعالیتها، موقعیت مالی و وضـعیت نقـدینگی بخش دولت را در قالب روشـی پایـدار و نظام‌منـد مطالعه کنند. چارچوب تحلیلی آمارهای مالی دولت، میتوانـد برای تجزیه و تحلیـل فعالیتهـای سـطح مشخصـی از دولت و دادوسـتدهای بین سـطوح دولـتی و همچنین کـل بخش عمومی مورد اسـتفاده قرار گیرد". مفاهیم، طبقه‌بندیها و تعاریف پایه‌ای مورد اسـتفاده در سیسـتم آمارهای مالی دولت، صرفنظر از شرایط کاربرد آن به اصول اقتصادی و اسـتدلالهایی بسـتگی دارد که از نظر جهانی معتبر است. بنابراین این سیستم برای اقتصاد کلیه کشورهـا کاربرد پیـدا می‌کنـد. کاربرد عمومی این سیسـتم توسط کشورهای مختلف باعث ایجاد قابلیت مقایسه بین اقتصاد کشورها شده و اسـتفاده از تجربیات اقتصادی کشورهای دارای شرایط مشابه را تسهیل می‌کند. در این سیستم اقلام آماری به‌گونه‌ای انتخاب شـده است که از یـک طرف بررسـی و تحلیـل مـالی و اقتصـادی جهت تصـمیمگیریها فراهم شود و از طرف دیگر این اقلاـم حـالت ترازکننـده داشته باشـد و دریک نظام حسابـداری دو طرفه گنجانده شود".اسـتقرار سیسـتم آمارهای مالی دولت در ایران، با صدور حکم قانونی در تبصره ۴۸ قانون بودجه سال ۱۳۸۰ مبنی بر اصلاح ساختار نظام بودجه‌ریزی کشور توسط سازمان مدیریت و برنامه ریزی شـروع شـد. سازمان مـدیریت و برنامه‌ریزی نحـوه طبقه‌بنـدی اقلام بودجه‌ای کشـور را در لاـیحه بودجه سـال ۱۳۸۱ –البتـه به صورت نـاقص– برمبنای نظام یادشـده تغییر داد. بهرغم اهمیت این تغییر تاکنون متون تخصصـی انـدکی در این زمینه موجود است و زمینه‌های پژوهشـی زیادی در مورد چگونگی این نظام، منافع مترتب بر اسـتقرار آن، امکان‌سـنجی اجرای آن در سیستم مالی دولتی کشور و موانعی که در استقرار آن می‌تواند باعث به تعویق افتادن یا عدم اجرای صحیح آن شود، وجود داردصورتهای مالی اساسی در سیسـتم آمارهای مالی دولتگزارشهای مالی مورد نیاز جهت هدفهای سیستم یادشده باید به‌گونه‌ای باشد که تجزیه و تحلیل مالی و اقتصـادی را امکانپـذیر کنـد. به عبـارت دیگر شاخصـهای مالی مختلف برای بررسـی و مقایسه عملکرد دسـتگاهها و دولتها فراهم آورد. بـدیهی است گزارشـهای سـنتی حسابداری دولتی براساس گروه حسابهای مستقل نمی‌تواند چنین زمینه‌ای را ایجاد کنـد. به همین دلیـل سیسـتم آمارهای مالی دولت تمایل به اسـتفاده از گزارشـهایی شبیه به صورتهای مالی حسابـداری انتفاعی دارد تا بتواند شاخصـهای مورد نظر خود را که از آنهـا به عنوان معیارهـای تحلیلی یاد می‌کنـد، به دست آورد.صورتهای مالی اساسـی در سیسـتم آمارهای مالی دولت عبارتند از:صورت وضـعیت عملیات دولت،صورت وضعیت سایر جریانهای اقتصادی،ترازنامه،صورت وضعیت منابع و مصارف وجوه نقد.سه صورت وضعیت اول در تلفیق با یکدیگر نشاندهنده کلیه تغییرات در انباشتها (دارایی و بدهیها) ناشی

از جریانها (رویدادهای مالی) هستند. صورت وضعیت چهارم ورودی و خروجیهای نقدی را با استفاده از طبقه‌بندی مشابه صورت وضعیت عملیات دولت ثبت می‌کند.تغییر نظام بودجه‌ریزی در ایراندر جهت استقرار سیستم آمارهای مالی دولت طبقه‌بندیهای بودجه‌ای از بودجه سال ۸۱ به بعد تغییرات اساسی پیدا کرد. به‌گونه‌ای که مفاهیم اساسی بودجه‌ریزی مانند درامد و هزینه متفاوت از مفهوم آن در بودجه سالهای گذشته شد. درامد در بودجه ۸۱ برخلاف سالهای گذشته که شامل وجوه حاصل از فروش و واگذاری داراییها و سرمایه‌ها از قبیل نفت و گاز و معادن می‌شد دراین سال صرفاً شامل" آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی بود که ارزش خالص را افزایش می‌داد "و وجوه حاصل از فروش داراییها و سرمایه تحت عنوان واگذاری داراییهای سرمایه‌ای طبقه بندی شده بود.مفهوم هزینه هم که در گذشته به انواع پرداختهایی اطلاق می‌گردید که به‌طور قطعی در وجه ذینفع در ازای تعهد یا تحت عنوان کمک، انجام می‌شد، درحال حاضر" آن دسته از دادوستدهای بخش دولتی است که ارزش خالص را کاهش می‌دهد" در نتیجه پرداختهای بابت خرید و ساخت دارایی ثابت و موجودی انبار به جای هزینه تحت عنوان تملک دارایی سرمایه‌ای منظور می‌شود.

*http://www.daneshju.ir/forum/f۴۴۶/t۴۵۱۶۳.html

تأثیر کاربرد نرم افزارهای حسابرسی به انجام عملیات حسابرسی

محققین: سمیرا غفوریان- تکتم الیاس پور: بررسی تأثیر کاربرد نرم افزارهای حسابرسی به انجام عملیات حسابرسی در شرکت ها و مؤسسات وابسته به آستان قدس رضوی چکیده این تحقیق با عنوان (بررسی تاثیر کاربرد نرم افزارهای حسابرسی برانجام عملیات حسابرسی در مجموع شرکتها و موسسات حسابرسی آستان قدس رضوی) به دنبال بررسی تاثیر نرم افزار حسابرسی سازمان بازرسی و حسابرسی استان قدس رضوی بر عملیات حسابرسی از جنبه های کارایی و اثر بخشی و همچنین چگونگی تاثیر گذاری آن برهزنیه های حسابرسی می باشد. در این رابطه سه سوال مطرح گردید در سوالات اول و دوم تحقیق این موضوع مطرح شد که آیا بکارگیری نرم افزارههای حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکت ها و موسسات کوچک و متوسط و بزرگ آستان قدس رضوی مجب افزایش کارایی شده است یاخیر .همچنبن در سوال سوم تحقیق این پرسش مورد بررسی قرار گرفت که آیا بکارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتهاو موسسات آستان قدس رضوی موجب کاهش هزینه های حسابرسی شامل هزینه برسنلی وسربار گردیده است یا خیر .به منظور بررسی سوالات اول و دوم تحقیق برسشنامه ای آماده گردیدو از۴۸ نفر از حسابرسی سازمان که با نرم افزارحسابرسی آن آشنایی متوسط به بالا داشتند نظرسنجی به عمل آمد .سوال سوم تحقیق نیز با توجه به اسناد و مدارک شرکت ها و موسسات اقتصادی و غیر اقتصادی مورد بررسی قرار گرفت .تنتایج بررسی سوالت اول و دوم تحقیق حاکی از آن است که نرم افزارحسابرسی سازمان ازلحاظ کارایی در طبقه شرکت وموسسات کوچک .دارای کارایی کمی مناسب می باشد و درطبقه شرکت هاو موسسات متوسط و بزرگ کارایی نسبتا مناسبی دارد وهمچنین از جهت اثر بخشی در طبقه شرکتها و مسسات کوچک اثر بخشی ضعیفی دارد و در شرکتها وموسسات متوسط و بزرگ دارای اثر بخشی کمی مناسب است در مجموع این تنیجه حاصل گردید که بکارگیری نرم افزاهای حسابرسی سازمان در عملیات حسابرسی شرکت ها و موسسات کوچک. متوسط. بزرگ آستان قدس رضوی موجب ارتقا کارایی و اثربخشی شده است همچنین نتایج بررسی مربوط به سوالات سوم نشان می دهد بکارگیری این نرم افزار موجب کاهش هزینه های حسابرسی گردیده است .مقدمه فناوری اطلاعات بر تمام وجوه عملیات سازمانهای امروزی تاثیر داشته است اما بیش از هر چیز ....های اطلاعات حسابداری را دستخوش تغییرات جدی نموده است . به لحاظ ...فرایند حسابرسی به شکل دستی انجام می گرفت و زمان زیادی صرف عملیات حسابرسی می شده است . اما استفاده حسابرسان از تکنیک های رایانه ای سبب شده است تا انان بتوانند همان فرایند را با سرعت و کارایی بیشتری انجام دهند و نیز در

وقت و هزینه صرفه جویی کنند.۱. حسابرسی سیستم های رایانه ای است که به بررسی رابطه حسابرسان با سیستم های رایانه ای حسابداری می پردازد و نحوه حسابرسی این سیستم ها را توضیح می دهد ۲. حسابرسی به کمک رایانه است که به بررسی بکارگیری رایانه در عملیات حسابرسی می پردازد انچه در این تحقیق در نظر گرفته شد مورد اخیر می باشد.تشریح و بیان موضوع موسسات حسابرسی نیز همراه با توسعه اقتصادی در کشورها باید از روش های نوین از جمله استفاده از نرم افزارهای رایانه ای بهره ببرند.استفاده از ایننرم افزار ها این امکان را فراهم می اورد تا رایانه در زمینههایی همچون اماده کردن کاربرگ های حسابرسی ، گرد اوری فرم ها ، مستند سازی امور حسابرسی و...به حسابرسان یاری می رساند به این امید که بتوانکارایی و اثر بخشی عملیات حسابرسی را ارتقا داد.و با کاهش زمان میزان هزینه را نیز کاهش داد .این سوال همیشه مطرح بوده است که آیااستفاده از این نرم افزار ها در امور حسابرسی شرکتها موجب ارتقا کارایی و اثربخشی حسابرسی می شود؟آیابکار گیری این نرم افزارها سبب کاهش هزینه های موسسات حسابرسی می گردد؟به منظور یافتن پاسخ پرسشهای مذکور در این تحقیق به مطالعه موردی در سازمان حسابرسی آستان قدس رضوی و بررسی نحوه عمل نرم افزار های حسابرسیبر عملیات حسابرسی پرداخته شده است.هدف و علت انتخاب موضوعتوسعه اقتصادی کشور ها و نیاز به حسابرسی سالانه صورتهای مالی شرکتها باعث شده است تا فعالیتهای حسابرسی گسترش یافته و رقابت بین موسسات حسابرسی افزایش یابد بنابر این موسسات حسابرسی به دنبال راهکار نوینی هستند تا بهای تمام شده قراردادهای حسابرسی را کاهش داده و اثر بخشی ان را افزایش دهند در این راستا شاهد طرح نرافزارهایی هستیم که به عملیات حسابرسی کمک می کنند و اثر بخشی ان ها را افزایش می دهند ولی در راه استفاده مکانیزه عملیات حسابرسی موانعی نیز وجود دارد از جمله:۱. هزینه های بالای مکانیزه شدن ۲. ابهام موجود در مورد منافع بکارگیری سیسیتم ها ۳. سایر موانع از جمله عدم اگاهی کافی حسابرسان از سیستم های نرمافزاریو در نهایت این سوال مطرح می شود که" آیامکانیزه شدن در مجموع به صرفه موسسات است" ؟چه هز لحاظ مالی و چه اثر بخش و کارایی ؟باتوجه به گستردگی سیتم های رایانه ای حسابرسی در جهان تحقیقانی در این زمینه به عمل امده است در بخش سوم کتاب" کاربرد تکنیکهای رایانه ای حسابرسی با استفاده از میکرورایانه ها "با عنوان" موانع موجود بر استفاده از نرم افزارهای حسابرسی " امده است که بسیاری از حسابرسان که با سیستم های روزامد اشنایی نداشته اند هر گز از نرمافزارهای حسابرسی استفاده نمی کنند سایر حسابرسان که سعی کرده اند از این روشاستفاده کنند شکست پر هزینهای زا تجربه کرده اند به طوریکه تمایل به تجربه ای دوباره ندارند علل این امر اینگونه بیان شده است :۱. فقدان اثربخشی هزینه ۲. پیچیدگی های فنی۳. فقدان تجربه اموزش کافی ۴. سایر موارد از جمله نگرانی صاحبکار از در مورد امنیت اطلاعات در نهایت می توان به تاثیر غیر قابل انکار رایانه ها در صحنه عملیات حسابرسی و حسابداری اشاره کردکه در قرن اخیر بیش از پیش گسترش داشتهاست به طوریکه ر.شهای گذشته را به طور کلی دگرگون کرده است که البته به علت هزینه جاری بالاـ و ضرورت سرمایه گذاری اولیه بالاـ و پیچیدگی سخت افزاری رایانه ها و عدم تمایل سازمانهای کوچک و متوسط و حتی برخی از شرکتهای بزرگ مبنی بر استفاده از رایانه ها و در برخی موارد فراهم نبودن امکان استفاده ازاین سیستم ها مزید علت شده است.لذا با توجه به تحقیقات انجام شده و مسائل بیان شده مطالعه اثار نرم افزارهای حسابرسی ضروری به نظر می رسد .در مورد رسیدگی به نرم افزارها ی حسابرسی آستان قدس هم باید گقت که به عنوان مجموعه شرکتها در خراسان رضوی مطرح است دانشگاه امام رضا (ع) نیز از این جمله شرکتها است بر آن شدیم تا به بررسی این مطلب بپردازیم امید است با حمایت مسئولین مربوط و عنایت خاص حضرت رضا(ع) به این مهم دست یابیم .روش تحقیق تحقیق مذکور از نظر هدف تحقیق کاربردی محسوب می گردد ازنظر نحوه گردآوری داده ها تحقیق حاضر از نوع توصیفی (غیر آزمایشی) است . از نگاهی دیگر این تحقیق پیمایشی وبررسی موردی می گردد. در این پژوهش پس از مطالعه کتب و تحقیقات مختلف و گفتگو با اساتید و حسابرسان اهداف کارایی و اثر بخشی در عملیات حسابرسان که مرتبط با نرم افزار های حسابرسی می باشند شناسلیی شد و پرسشنامه ای جهت

بررسی سوالات اول و دوم تحقیق طراحی گردید.اساتید معتقد بودند که تاثیرگذاری نرم افزار حسابرسسی سازمان بر کارایی و اثر بخشی عملیات حسابرسی ممکن بنا به نوع حجم شرکت و موسسه حسابرسی شونده متفاوت باشد به همین دلیل پیشنهاد نمودند که در انجام این تحقیق شرکت ها و موسسات حسابرسی از لحاظ حجم عملیات حسلبداری و حسابرسی به سه طبقه به شرکتها و موسسات کوچك .متوسط و بزرگ تقسیم شوند وتاثیر گذاری نرم افزارهای حسابرسی در هریك از این سه طبقه به طور جداگانه مورد بررسی قرار میگردد بنار این از حسابرسان پاسخ دهنده خواسته شود تا با توجه به هریك از این سه طبقه به هر یك از این سه طبقه به هر پرسش پرسشنامه پاسخ لازم را بدهند .جهت بررسی سوالات سوم تحقیق ازاسناد ومدارك و نظر خواهی از اساتید استفاده شده است .وبابررسی هزینه های سازمان در طول دوره زمانی مورد نظر بررسی های لازم انجام شد طرح مساله سوالات تحقیق سوالات اصلی ۱. آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات آستان قدس موجب افزایش کارایی شده است ؟۲ .آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات آستان قدس موجب افزایش اثر بخشی شده است ؟ ۳. آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات آستان قدس موجب کاهش هزینه های حسابرسی شده است ؟بر پایه اطلاعاتی که تا این قسمت محقق گردیده است و سوالات مطرح شده در رابطه با موضوع مورد نظر فرضیه ای به شرح زیر به ذهن محققین متبادر گشته است" نرم افزار های حسابرسی بر انجام عملیات حسابرسی موثر است" بر مبنای فرضیه بالا فرضیه های فرعی به شرح زیر مطرح می گردد:۱. بین کاربرد نرم افزار های حسابرسی و افزایش میزان کارایی عملیات حسابرسی شرکتهای کوچك رابطه معکوس وجود دارد.۲. بین کاربرد نرم افزار های حسابرسی و افزایش میزان کارایی عملیات حسابرسی شرکتهای متوسط رابطه ای وجود ندارد .۳. بین کاربرد نرم افزار های حسابرسی و افزایش میزان کارایی عملیات حسابرسی شرکتهای بزرگ رابطه مستقیمی وجود دارد .۴. بین کاربرد نرم افزار های حسابرسی و افزایش میزان اثربخشی عملیات حسابرسی شرکتهای کوچك رابطه معکوس وجود دارد. ۵. بین کاربرد نرم افزار های حسابرسی و افزایش میزان اثربخشی عملیات حسابرسی شرکتهای متوسط رابطه ای وجود ندارد .۶. بین کاربرد نرم افزار های حسابرسی و افزایش میزان اثربخشی عملیات حسابرسی شرکتهای بزرگ رابطه مستقیم وجود دارد. ۷. بین کاربرد نرم افزار های حسابرسی و افزایش میزان هزینه عملیات حسابرسی شرکتهای کوچك رابطه وجود ندارد. ۸. بین کاربرد نرم افزار های حسابرسی و افزایش میزان هزینه عملیات حسابرسی شرکتهای متوسط رابطه وجود دارد .۹. بین کاربرد نرم افزار های حسابرسی و افزایش میزان هزینه عملیات حسابرسی شرکتهای بزرگ رابطه معکوس وجود دارد .۱۰. بین کاربرد نرم افزار های حسابرسی و افزایش میزان هزینه پرسنلی شرکتهای کوچك رابطه وجود ندارد. ۱۱. بین کاربرد نرم افزار های حسابرسی و افزایش میزان هزینه پرسنلی شرکتهای متوسط رابطه وجود دارد .۱۲. بین کاربرد نرم افزار های حسابرسی و افزایش میزان هزینه پرسنلی شرکتهای بزرگ رابطه معکوس وجود دارد .قلمرو تحقیق قلمرو مکانی تحقیق قلمرو مکانی تحقیق سازمان بازرسی وحسابرسی آستان قدس رضوی می باشد این سازمان که به عنوان یك موسسه حسابرسی مشغول فعالیت است در ۸۳ برای اولین با ر تجربه رایانه ای کردن بخشی از عملیات حسابرسی خود را توسط این نرم اافراز انجام داده است ودر سال ۸۴ نیز این تجربه را در محیط ۲۹ شرکت و موسسات اقتصادی و شرکتها وموسسات غیر اقتصادی تقسیم می گردند.قلمرو زمانی تحقیقبا شروع ترم جاری و اغاز درس روش تحقیق و ماخذ شناسی بعد ازطی مباحث ابتدایی زیرنظر استاد گرامی جناب اقای یاراحمدی و انتخاب موضوع شروع به انجام قسمت کتابخانه ای تحقیق و مشاوره با اساتید فن گردید سپس با تهیه پرسشنامه و توزیع بین حسابرسان وارد مرحله میدانی تحقیق شدیم در مرحله اخر پس از تجزیه و تحلیل داده ها به نتیجه گیری و پیشنهادات سازنده ختم شد. قلمروی زمانی تحقیق برای شرکتها و موسسات اقتصادی سالهای ۸۱ تا۸۳ (سال هایی که عملیات حسابرسی به شکل دستی صورت می گرفته است) و سالهای ۸۴و۸۵ (سالهای که عملیات حسابرسیه شکل مکانیزه بوده است) همچنین قلمروی زمانی تحقیق برای شرکتها و موسسات غیر

اقتصادی سال ۸۲ (سیستم دستی حسابرسی) و سال ۸۴ (سیستم مکانیزه حسابرسی) می باشدتعریف عملیاتی واژه ها نرم افزار :دستورالعمل مناسب هر برنامه را که تشکیل فایل هایی میدهد تا این برنامه در داخل سخت افزار کار خاصی را انجام دهد نرم افزار حسابرسی:هرگونه برنامه رایانه ای که بتوان از ان برای تامین اطلاعات مورد که بتوان از ان برای تامین اطلاعات مورد نیاز حسابرسی استفاده کرد حسابرسی رایانه ای:فرایند کاربرد هر نوع سیستم مبتنی بر تکنولوژی اطلاعاتی در راستای کمک به حسابرسان در فرایند برنامه ریزی اجرا کنترل و هدایت عملیات حسابرسی است.تکنیک های رایانه ای حسابرسی:بکارگیزی هرنوع فناوری خهت کمکم به تکمیل عملیات حسابرسیاثربخشی:بر اساس تعریف کمیته حسابرسی عملیات سازمان حسابرسی" میزان دستیابی به هدفها خوانده می شود و یا اینکه اثر بخشی سازمان عبارت است از ان درجه یا میزان از هدفها ی سازمان که تحقق می یابد کارایی :عبارت است از میزان منابع مصرف شده و نتایج بدست امده و یا بر اساس بیان کمیته حسابرسی عملیات کارا عملیاتی است که با استفاده از روشهای بهینه حداکثر بازده را با حداقل داده (منابع)تامین می کند.سیستم کنترل داخلی : مجموعه سیاستها و رویه هایی که مدیریت واحد اقتصادی یزای دستیابی به هدفهای خود به کار می گیرد هدف مدیریت عبارت از حصول نسبی اقتصادی از اداره امور اقتصادی به گونه ای اثر بخش و منظم است.خطر حسابرسی :یعنی احتمال این که حسابرس نسبت به صورتهای مالی حاوی اشتباه یا تحریف با اهمیت نظر حرفه ای مناسب اظهار نکند .سازمان : سازمان بازرسی و حسابرسی آستان قدس رضویمحدودیت های تحقیق ۱. از آنجا که اطلاعات مربوط به بررسی از طریق پرسشنامه کتبی است از این رو نتایج حاصله دارای محدودیت ذاتی پرسشنامه کتبی می باشد۲. با توجه به این که سازمانهای مذکوردر سالهای اخیر اقدام به مکانیزه کردن عملیات خویش توسط نرم افزارهای حسابرسی نموده است بنابر این تجربه کم در استفاده ار این نرم افزار از محدودیت های این تحقیق محسوب می شود ۳. با توجه به تکمیل نشدن عملیات حسابرسی در سال جاری محدودیتی برای بازه زمانی تحقیق ایجاد گردیده است مقدمه از زمانی که رایانه نقش موثری را در پردازش اطلاعات ایفا نموده حسابرسان نیز مجبور شدند تا عملیات حسابرسی را در محیط رو به گسترش اطلاعات انجام دهند. لذا شاهد آنیم که روش ها و رویه های حسابرسی مورد تاثیر و تغییر قرار گرفته است همچنین با توجه به تاثیرفزاینده گزارش حسابرسی شرکت ها بر ثبات بازارهای مالی، در سال های اخیر تلاش های گسترده ای درجهت ارتقاء اثر بخشی عملیات حسابرسی صورت گرفته است در این راستا و با هدف بالا بردن اثر بخشی عملیات حسابرسی ، ابزارها و تکنیک هایی طراحی گردیده است که حسابرسان بتوانند بدین وسیله عملیات حسابرسی خود را به کمک رایانه انجام دهند که اصطلاحا « تکنیک های رایانه ای حسابرسی » نامیده می شوند. به منظور یاری حسابرسان در انجام حسابرسی صورت های مالی در محیط فناوری اطلاعات بسیاری از انجمن ها و متولیان امر حسابداری و حسابرسی بیانیه های و رهنمودهایی صادر نموده اند. به عنوان مثال در سال ۱۹۴۸ انجمن حسابداران رسمی آمریکا بیانیه شماره ۴۸ استانداردهای حسابرسی را با عنوان « تاثیرات پردازش رایانه ای در بررسی صورت های مالی » منتشر نمود. این بیانیه حسابرسان را تشویق به استفاده از تکنیک های رایانه ای حسابرسی می نماید. مدیران حسابرسی دائما تحت فشار هستند تا به کارایی عملیات حسابرسی همچون اثر بخشی آن نیز توجه نمایند. در این فصل ابتدا به مرور مبانی نظری تحقیق پرداخته شده سپس پیشینه تحقیق شامل تحقیقات داخلی و خارجی مورد بررسی قرار گرفته اند و در انتها مدل نظری پژوهش بیان شده است. بخش اول : مروری بر مبانی نظری حسابرسی و ضرورت بکارگیری رایانه نوعی از حسابرسی که در این تحقیق مدنظر می باشد رسیدگی به صورت های مالی یک شرکت توسط یک موسسه حسابرسی است این نوع حسابرسی عبارت است از بازرسی مدارک حسابداری و سایر شواهد زیر بنای صورت های مالی آنچه که مبنای گزارش حسابرسی را فراهم می آورد. رسیدگی های حسابرسان مستقل می باشد بنابراین حسابرسان هرگز بدون اجرای رسیدگی ، نسبت به مطلوبیت ارائه صورت های مالی اظهار نظر نمی کنند. امروزه رایانه به ابزاری تبدیل شده که توانسته است وظایف روزمره حسابداری رابا سرعت و دقتی بی سابقه انجام دهد. رایانه تهیه اطلاعاتی را ممکن ساخته است که فراهم

کردن آن در گذشته به دلیل زمان و هزینه آن، امکان پذیر نبوده است زمانیکه صاحبکار مدارک حسابداری خود را توسط یک سیستم پیچیده رایانه ای تهیه و نگهداری می کند حسابرسان اغلب استفاده از رایانه را برای اجرای بسیاری ازروش های رسیدگی خود مفید لازم می بینند (میگز و همکاران ۱۳۷۵) ضرورت بکارگیری رایانه در امر حسابرسی در استاندارد های بین المللی حسابرسی اینگونه بیان شده است« در برخی از سیستم های حسابداری که در آنها از سیستم رایانه ای برای پردازش های با اهمیت کاربردی استفاده می شود ممکن است کسب برخی از اطلاعات مورد نیاز بدون کمک گرفتن از رایانه برای حسابرسی دشوار یا غیر ممکن است (کمیته بین المللی رویه های حسابرسی ۱۳۸۵) دیویس و همکارانش نیز معتقدند که انجام برخی عملیات حسابرسی بدون استفاده از رایانه مشکل یا غیر ممکن خواهد بود. آنان اظهار داشتند که جنبه فنی می توان تمام رکوردهای پایگاه های اطلاعاتی رایانه را چاپ کرده و بدون استفاده از رایانه به آنها رسیدگی کرد اما در بیشتر موارد به دلیل حجم زیاد اطلاعات این کار عملی نیست به عنوان مثال در یک شرکت بزرگ که روزانه هزاران فروش داشته است. رسیدگی دستی به چنین حجمی از اطلاعات از لحاظ زمان وکار مورد نیاز موانعی را در بر خواهد داشت (دیویس و همکاران ۱۳۸۴) شیوه های مختلف انجام حسابرسی حسابرسان می توانند حسابرسی را به دو شیوه زیر انجام دهند. ۱- حسابداری از طریق دور زدن رایانه ۲- حسابرسی درونی رایانه ۱. حسابرسی از طریق دور زدن رایانه : ابتدا اطلاعات ورودی به رایانه داده می شود شیوه های مختلف انجام حسابرسی حسابرسی می توانند، حسابرسی را به دو شیوه زیر انجام دهد .۱- حسابرسی درونی رایانه ۲- حسابداری از طریق دورزدن رایانه۱. حسابرسی از طریق دور زدن رایانه ۱: ابتدا اطلاعات ورودی به رایانه داده می شود و خروجی آن بدست می آید، سپس خروجی را با خروجی مورد انتظار مقایسه می کنیم. در این روش به رایانه عنوان یک جعبه سیاه ۲ نگریسته می شود . در این شیوه، حسابرسان به روش های سنتی و شیوه دستی ، اطلاعات سیستم حسابداری را حسابرسی می نمایند.مهمترین مزایای این روش عبارتند از :· بهای تمام شده کم · نیاز به مهارت فنی در سطح پایین· قابلیت درک آسان آن برای کلیه کاربران ۲. حسابرسی درونی سیستم های رایانه ای ۳: کسب مهارت بیشتر در استفاده از رایانه در انجام امور حسابداری حسابرسی ، حسابرسان عصر جدید از رویکرد « درون کاوی» نظام های صاحبکار به جای « دور زدن» آن بهره می گیرند. بنابراین در مواردی که کنترل های اطلاعات ورودی و خروجی و پردازش، در داخل سیستم های رایانه ای انجام می گیرد، حسابرسان برای تشخیص مؤثر بودن کنترل ها باید رعایت آنها را مستقیماً آزمایش کنند. این نوع استفاده از رایانه برای حسابرسی سیستم های رایانه ای را حسابرسی درونی سیستم های رایانه ای (درون کاوی) می نامند.در ایم شیوه، حسابرسان به کمک تکنیک های رایانه ای می توانند اطلاعات سیستم حسابداری صاحبکار را که به صورت الکترونیکی می باشد، رسیدگی نمایند. لذا این امر باعث می شود تا در زمان رسیدگی صرفه جویی حاصل گردد، چرا که بررسی مدارک الکترونیکی به مراتب نسبت به مدارک چاپی یا دستی ، زمان کمتری را می برد.حسابرسی درونی سیستم های رایانه ای به روش های گوناگونی می تواند انجام شود که برخی از آنها عبارت است از :· تکنیک اطلاعات آزمایشی ۱: در این روش، حسابرس تعدادی تراکنش مجازی برای آزمون کنترل هایی که ادعا می شود در سیستم کاربردی وجود دارد ایجاد می کند. هنگام پردازش این اطلاعات، حسابرس باید نتایج اجرای آن کنترلها را بر اطلاعات داده شده مشاهده کند. براساس نتایج اجرای این اطلاعات آزمایشی، حسابرس می تواند مؤثر بودن کنترل ها را ارزیابی کند. تحقیقات انجام شده بیانگر استفاده از این روش در امر حسابرسی می باشند. به عنوان مثال ، تحقیق مؤسسه تحقیقات استن فورد نشان می دهد که ۶/۲۶ درصد از مؤسسات مورد بررسی ، از این روش استفاده نموده اند.· تکنیک پردازش موازی ۳: در این روش ، یک مجموعه از اطلاعات شرکت با استفاده از یک برنامه کنترل شده توسط حسابرس، مجدداً پردازش و نتیجه پردازش حسابرس با نتیج عملیات سیستم شرکت مقایسه می گردد. نکته مهم این است که برنامه حسابرسی باید شامل تمام کنترل های مورد نظر مدیریت باشد و تمام نتایج پردازش اطلاعات ، و لیست اشکالات سیستم شرکت ، باید مشابه نتایج پردازش موازی باشد.· تکنیک امکانات آزمایش توأم

۴: در این روش که به نـام تکنیـک شـرکت کوچـک هم شـناخته می شـود، حسـابرس یـک مجمـوعه مجـازی زا اطلاعـات، مـانند مشـخصات تعـدادی کارمنـد مجازی در سیسـتم حقوق را در سیسـتم شـرکت می گنجانـد تا همراه با اطلاعات واقعی پردازش شود. حسـابرس می توانـد بـا تغیر دادن اطلاعـات این مجموعه، مؤثر بودن هر یـک از کنترل هـای سیسـتم را ارزیابی کنـد. این تکنیک ، ابزاری مؤثر در جهت انجام حسابرسـی سیستم های پیچیده می باشد و همچنین در زمینه حسابرسی سیستم های برخط۵ کاربرد دارد. تحقیقات انجام شده نشان دهنده این موضوع می باشد که تکنیک مزبور از تکنیک اطلاعات آزمایشـی و نرافزار عمومی حسابرسـی کاربرد کمتری دارد . به عنوان مثال، تحقیق مؤسسه تحقیقات استن فوری (۱۹۷۷) بیان می کند که تنها ۵ درصد از مؤسسات مورد بررسـی، از این تکنیک اسـتفاده نموده اند.انواع تکنیک های رایانه ای حسابرسیتکنیک های رایانه ای حسابرسی به دو بخش تقسیم شده اند:۱. تکنیک هایی که جهت حسابرسی سیستم های رایانه ای کاربرد دارند.۲. تکنیک هایی که برای تجزیه و تحلیل داده ها استفاده می شوند.همچنین از نگاهی دیگر، بعضـی از تکنیک های رایانه ای حسابرسی به طور مستقیم سیستم را بررسی می کنند و برخی دیگر سیسـتم را به وسـیله تحلیل اطلاعات پردازش شده، به طور غیر مسـتقیم بررسی می کنند لازم به ذکر است که تکنیک های رایانه ای حسابرسـی را می توان هم برای اجرای آزمون های محتوا و هم آزمون های رعایت روشـها بکار برد.منافع بکارگیری تکنیک های رایانه ای در فرآیند حسابرسیطی چند سال گذشـته هیئت تدوین اسـتانداردهای حسابرسی وابسته به انجمن حسابداران رسـمی آمریکا توجه زیادی به چگونگی تأثیر فناوری اطلاعات بر حسابرسـی داشته است. این هیئت ؟؟؟ بیانه اسـتاندارد حسابرسـی شماره ۹۴ را با عنوان « تأثیر فناوری اطلاعات بر ارزیابی حسابرسان از کنترل های داخلی در فرآینـد حسابرسـی صورت های مالی » را انتشار داد. برخی از جنبه های مهم بیانه شـماره ۹۴ به شـرح زیر می باشـد :· چگونگی تأثیر اطلاعات بر کنترل های داخلی · نحوه نگرش حسابرسـان به فنـاوری اطلاعـات· بررسـی انواع کنترل های فناوری اطلاعات که در حسابرسـی مهم می باشـد.· چگونگی بره گیری حسابرسـان از افراد متخصـص و مـاهر · نحوه شـناخت حسابرسان از فراینـد گزارشـگری مالی (Tucker.۲۰۰۱)بیانه مذکور اسـتفاده روز افزون از فناوری در عملیات حسابرسـی را پیشـنهاد می نمایـد.ملاحظات خاص در بکارگیری اسـتانداردهای بین المللی حسابرسـی اینگونه آمـده است که « اثر بخشـی و کـارایی روش هـای حسابرسـی ممکن است با اسـتفاده از روش های حسابرسـی به کمـک رایانه افزایش یابـد.» صاحبنظران پاکوئیت معتقـد انـد که ، تکنیک های رایانه ای حسابرسـی، حسابرسان را قادر می سازد تا عملیـات حسابرسـی را به طور اثر بخش و با اجرای کم هزینه تر آزمون های محتوا، هـدایت نماینـد. همچنین اعتقاد دارنـد، تکنیک های رایانه ای حسابرسـی موجب ارتقاء بهروری و کارایی عملیات حسابرسی می شوند بطوریکه این تکنیک ها، حسابرسان را قادر می سازنـد تـا به کمـک رایـانه، شواهـد لازم جهت حسابرسـی را گردآوری نماینـد.بنـابراین حسابرسـان به تکنیـک های رایانه ای حسابرسـی به عنوان ابزاری جهت ارتقاء کارایی و کیفیت عملیات حسابرسـی می نگرنـد. با بکارگیری این تکنیک ها، می توانـد به جای کاربرگ های دستی ، کاربرگ های رایانه ای تهیه نمود. این امر باعث شـده است:الف. در هزینه کاغذ مصـرفی صـرفه جویی گردد. بـا نگـاهی اجمـالی به سیسـتم دسـتی متوجه می شویم که چه مبلغ زیـادی از بـابت کاغـذ مصـرفی ، کـپی و پرینت هزینه می شود.ب– فضای اشتغالی جهت انبار کاهش یابد. در این رابطه ، باید به هزینه های اجاره جهت انبار کاغذ اشاره نمود.ج– با دستیابی رایـانه ای و تحت وب به کـاربرگ هـا می توان از جابجـایی بیهوده کـاربرگ هـا جلوگیری نمود.د– از بعـد امنیتی ، بـا بکـارگیری کاربرگ های رایانه ای می توان از مواردی همچون خطر دزدیـده شدن ، آتش سوزی و.... جلوگیری نمود.انجمن حسابداران خبره انگلسـتان و ویلز در یکی از نشـریات خود، فوایـد کلی اسـتفاده از رایانه را ذکر نموده است. همچنین محقق دیگری نیز در تحقیقات خـود به مواردی اشـاره کرده است که در مجموع به شـرح زیر آورده شـده است:۱. بهبود در کیفیت و قضـاوت حسابرس: اصـلی ترین فایـده ای که برای مؤسـسات جسابرسـی در اسـتفاده از فنـاوری اطلاعات مطرح می شود، ارتقاء کیفیت حسابرسـی است. ۲. بهبود وضـعیت رقـابتی : شـرکا و مـدیران شـش مؤسسه بزرگ حسابرسـی در مصـاحبه هـای خود به حفـظ وضـعیت رقابتی خود با

مؤسسات دیگر تأکید فراوان داشته اند.۳. افزایش کارایی و کاهش بهای تمام شده در عملیات حسابرسی: در نشریه آی تی بریفینگ۱ انجمن حسابداران خبره انگلستان و ویلز اینگونه آمده است : « برای بسیاری از حسابرسان هدف غایی از رایانه ای کردن امور حسابرسی ، بهبود کارایی و بهای تمام شده می باشد.»به طور کل، هدف از رایانه ای کردن حسابرسی، ارتقاء کارایی و اثر بخشی عملیات حسابرسی و کاهش بهای تمام شده مخاطرات حسابرسی ، بهبود زمان پاسخگویی و کاهش سطح اطلاعات فنی لازم برای انجام کار حسابرسی است، به نحوی که کارکنان کم سابقه تر ، بتوانند وظایفی را که در حال حاضر به وسیله کارکنان ارشد به مراتب گرانتر انجام می شود، به عهده گیرند.ایبج ۲ معتقد است که در صورت استفاده از حسابرسی رایانه ای ، مؤسسات حسابرسی می توانند حداقل ۱۰ درصد در زمان حسابرسی صرفه جویی کنند. (فرقان دوست ۱۳۷۸)منافع استفاده از رایانه در امر حسابرسی را اینگونه بیان شده است:· امکان بهبود کیفیت و زمان رسیدگی حسابرسی فراهم می شود.· حسابرسان به دانش فناوری روز دسترسی می یابند.· کنترل های خودکار می تواند عملیات تکراری فرآیند حسابرسی را حذف نماید.· رایانه می تواند در چد ثانیه، کارهای مرتب کردن، جستجو و محاسبات را برای مقادیر زیادی از اطلاعات انجام دهد.فناوری های نوین اطلاعات سبب حذف و یا کاهش پاره ای از مخاطرات ذاتی سیستم های دستی شده است که در زیر به سه نمونه از آن اشاره می گردد:۱. خطای انسانی : در سیستم های دستی نقش انسان در ترکیب منابع مورد استفاده سیستم ها بسیار برجسته و کلیدی بود. در حالیکه سیستم های ماشینی بیشتر به استفاده از منابع خودکار گرایش دارند. رایانه ها در انجام عملیات و محاسبات تعریف شده، به خلاف انسان دچار اشتباه و خطا نمی شوند. اشتباهاتی که در سیستم دستی صورت می گرفته مانند خطا در جمع ارقام یک صورتحساب، عدم موازنه دو طرف یک ثبت حسابداری و..... در سیستم های مبتنی بر فناوری جدید، راه ندارد.۲. فقدان ثبات رویه : در سیستم های دستی احتمال بروز اشکالات ناشی از عدم ثبات رویه بسیار زیاد است اما وجود ثبات به عنوان مزیتی در سیستم های ماشینی مطرح می باشد. رایانه ها دقیقاً بر اساس برنامه ها و دستورالعمل های ثابت و از پیش تعیین شده، همه موارد مشابه در انجام محاسبات و عملیات را با روشی معین و یکنواخت انجام می دهند و هیچ گونه انحراف از رویه های تعریف و تبیین شده در این سیستم ها وجود ندارد.۳. وجود انگیره برای خلافکاری و خیانت در امانت در میان عوامل انسانی : رایانه ها هیچ گاه دارای انگیزه انجام اعمال خلاف یا خیانت در امانت نیستند در حالیکه کارکنان شرکت و اصولاً کاربران سیستم ممکن است با در نظر گرفتن مصالح و منافع شخصی خود، چنین اعمالی را انجام دهند. (عرب مازار یزدی ، ۱۳۸۰)خطرهای ناشی از کاربرد فناوری اطلاعات۱فناوری نوین اطلاعات به دلیل ویژگی های خاص خود، زمینه ساز مخاطرات تازه ای برای سازمان ها شده و ویژگی های ذاتی سیستم های ماشینی عملاً تهدیدات تازه ای را متوجه منابع شرکت ها به ویژه منابع با ارزش اطلاعاتی آنها ساخته است. در این بخش به برخی از این موارد اشاره می شود:· متمرکز بودن داده ها: انبوهی از داده ها در انواع مختلفی از رسانه های حامل داده ها نظیر دیسک ها و نوارهای مغناطیسی به صورتی بسیار فشرده ضبط و نگهداری می شوند. این امر سبب بروز خطرهایی می شود که برخی از آنها عبارتند از :۱. سرقت آسان تر اطلاعات متمرکز۲. امکان حذف جمعی اطلاعات · مشکل سال ۲۰۰۰ میلادی، نمونه ای از مشکلاتی است که می تواند در آینده هم پیش آید. این مشکل در نتیجه صرفه جویی در ثبت دو رقمی شماره سال میلادی به جای چهار رقم، ایجاد شد. هزینه بسیاری برای بررسی و حذف این خطر صرف گردید. در تاریخ های دیگر هم ممکن است مشکلاتی مشابه، ایجاد شود.· ویروس رایانه ای ، یک برنامه رایانه ای است که هنگام اتصال به شبکه های رایانه ای یا هنگام دریافت اطلاعات یا برنامه از طریق دستگاه های جانبی، وارد رایانه می شود و با خرابکاری در سیستم رایانه، موجب بروز انواع خرابی و اشکال می گردد.· جاسوسی صنعتی، شامل نفوذ غیر مجاز به سیستم برای کسب اطلاعات محرمانه شرکت است.· خرابکاری در اطلاعات، شامل عملیاتی چون دستکاری در صفحات اطلاعات بنگاه در شبکه جهانی یا وارد کردن مطالب موهن در آن صفحات است.· اثبات اعتبار شواهد رایانه ای ، مشکل می باشد و در مقابل ساختن شواهد تقلبی ، آسان است .جامعه آماریتعداد کل

حسابرسان پاسخ دهنده که واجد شرایط فوق هستند ۴۸ نفر مباشند از انجا کـه جـامعه آماری ایـن سوالات براساس سه طبقه شرکتهای کوچک متوسط و بزرگ طبقه بندی شده است از تعداد ۴۸ نفر پاسخ دهنده تنها ۲۷ نفر در طبقه شرکتها و موسسات کوچک فعالیت داشته اند جامعه اماری طبقه شرکتها و موسسات متوسط ۴۳ نفر و جامعه اماری شرکتها و موسسات بزرگ ۳۹ نفر می باشد نمونه آماری در انجام تحقیق به اندازه نمونه از جامعه آماری انتخاب می شود به دلیل تعداد کم جامعه آماری ما از تمام جامعه اماری برای جمع اوری داده ها استفاده کرده ایم .در واقع در این تحقیق نمونه گیری وجود ندارد و از روش هم شماری برای گرد اوری کل داده های جامعه آماری پرداخته شده است .سوالات تحقیق سوال اصلی ۲. آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات آستان قدس موجب افزایش کارایی شده است ؟سوالات فرعی ۱. آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات کوچک آستان قدس موجب افزایش کارایی شده است ؟۲. آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات متوسط آستان قدس موجب افزایش کارایی شده است ؟۳. آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات بزرگ آستان قدس موجب افزایش کارایی شده است ؟۲ . سوال اصلی آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات آستان قدس موجب افزایش اثر بخشی شده است ؟سوالات فرعی ۱. آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات کوچک آستان قدس موجب افزایش اثر بخشی شده است ؟۲. آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات متوسط آستان قدس موجب افزایش اثر بخشی شده است ؟۳. آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات بزرگ آستان قدس موجب افزایش اثر بخشی شده است ؟۳.سوال اصلی آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات آستان قدس موجب کاهش هزینه های حسابرسی شده است ؟سوالات فرعی ۱. آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات آستان قدس موجب کاهش هزینه های حسابرسی شده است ؟۲. آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات متوسط آستان قدس موجب کاهش هزینه های پرسنلی شده است ؟۳. آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات آستان قدس موجب کاهش هزینه های سربار شده است ؟اطلاعات آماری سوالات اول و دوم تحقیق برررسی سوالات اول و دوم در سه طبقه از شرکتها و موسسات کوچک متوسط و بزرگ صورت گرفته است از این رو لازم است حسابرسان به هنگام پاسخگویی به پرسش های پرسشنامه تجربه حسابرسی به کمک نرم افزار را در ان طبقه از شرکتها و موسسات داشته باشند تا بتوانند از این تجربه حرفه ای بهره ببرند به عنوان مثال حسابرسی که تجربه حسابرسی به کمکم نرم افزار ها را فقط در شرکتها و موسسات داشته باشد به هنگام پردازش اطلاعات ،تنها به پاسخ هایی که در طبقه شرکتها و موسسات متوسط داشته است توجه می شود و حتی در صورت پاسخگویی به دو طبقه دیگر به انان توجه نخواهد شد .در پرسشنامه پرسشی به شرح زیر گنجانده شده تا تعداد حسابرسانی که در هر طبقهاز شرکتها و موسسات کوچک ،متوسط و بزرگ فعالیت داشته اند، مشخص شود تا بتوان جامعه آماری تحقیق را بر اساس هریک از این سه طبقه تعیین نمود.پرسش : تا کنون در کدام دسته از شرکتها و موسسات ذیل توسط نرم افزار سازمان حسابرسی نموده اید؟ O کوچکO متوسطO بزرگ تعداد حسابرسانی که در طبقه شرکتها و موسسات کوچک فعالیت داشته اند ، ۲۷ نفر می باشد بنابر این جامعه آماری تحقیق در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۲۷ نفر است بع گونه ای مشابه جامعه آماری تحقیق در طبقه شرکتها و موسسات متوسط ۴۳ نفر و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ۳۹ نفر می باشد .لازم به ذکر است که از تعداد ۴۸ نفر حسابرس پاسخ دهنده ۸ نفر عضو جامعه حسابداران رسمی می باشند .مدررک تحصیلی کارشناسی ارشد کارشناسی کاردانی دیپلم جمعطبقه شرکتها و موسسات کوچک ۳ ۲۳ ۱ ۰ ۲۷طبقه شرکتها و موسسات متوسط ۸ ۳۲ ۲ ۱ ۴۳طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ۷ ۳۱ ۰ ۱

۳۹جدول ۱-۴ تعداد حسابرسان به تفکیک مدرم تحصیلی در هر طبقه از شرکت ها و موسساتملاحظه می شود که در هر طبقه شرکتها و موسسات کوچک بیش از ۹۶ درصد حسابرسان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی و کارشناسی ارشد می باشند . این ارقام در طبقه شرکتها و موسسات متوسط ۹۳ درصد و موسسات بزرگ ۹۷ درصد می باشد.رشته تحصیلی حسابداری مدیریت اقتصاد جمعطبقه شرکتها و موسسات کوچک ۲۴ ۲ ۱ ۲۷طبقه شرکتها و موسسات متوسط ۴۱ ۰ ۲ ۴۳طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ۳۶ ۱ ۲ ۳۹جدول ۲-۴ تعداد حسابرسان به تفکیک رشته تحصیلی در هرطبقه از شرکتها و موسساتمشاهده می شود که در طبقه شرکتها و موسسات کوچک بیش از ۸۸ درصد حسابرسان در رشته حسابداری تحصیل نموده اند.این ارقام در طبقه شرکتها و موسسات متوسط۹۵ درصد و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ۹۲ درصد می باشد.رده حسابرسی مدیر سرپرست حسابرس ارشد حسابرس جمعطبقه شرکتها و موسسات کوچک ۴ ۴ ۷ ۱۲ ۲۷طبقه شرکتها و موسسات متوسط ۳ ۹ ۹ ۲۲ ۴۳طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ۴ ۸ ۸ ۱۹ ۳۹جدول۳-۴ تعداد حسابرسان به تفکیک رده حسابرسی در هر طبقه از شرکتها و موسساتمدت تجربه در حسابرسی بیش از ۱۵ سال بین ۱۰ تا ۱۵ سال بین ۵ تا ۱۰ سال کمتراز ۵ سال جمعطبقه شرکتها و موسسات کوچک ۲ ۹ ۶ ۱۰ ۲۷طبقه شرکتها و موسسات متوسط ۲ ۱۴ ۹ ۱۸ ۴۳طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ۲ ۱۲ ۹ ۱۶ ۳۹جدول۴-۴ مدت تجربه در حسابرسی حسابرسان به تفکیک ، در هر طبقه از شرکتها و موسسات میزان اشنایی حسابرسان با نرم افزار حسابرسی سازمان اشنایی خیلی زیاد اشنایی زیاد اشنایی متوسط جمعطبقه شرکتها و موسسات کوچک ۴ ۶ ۱۷ ۲۷طبقه شرکتها و موسسات متوسط ۶ ۱۱ ۲۶ ۴۳طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ۶ ۱۲ ۲۱ ۳۹جدول۵-۴میزان اشنایی حسابرسات با نرم افزار حسابرسی سازمان در هر طبقه از شرکتها و موسساتاطلاعات عمومی جامعه آماری سوال سوم تحقیق جامعه آماری بر اساس سوال سوم تحقیق شرکتها و موسسات حسابرسی شونده ای هستند که عملیات حسابرسی انان در سال ۸۶ به صورت مکانیزه و با کمک نرم افزار حسابرسی صورت گرفته است . تعداد انها ۲۹ شرکت و موسسه می باشد.تقسیم بندی جامعه آماری بر اساس حجم عملیات شرکتها و موسسات عضو جامعه آماری ، از نظر حجم عملیات حسابداری و حسابرسی خویش متفاوت است از این جهت شرکتها و موسسات حابرسی شونده به سه دسته کوچک متوسط و بزرگ تقسیم شده اند ۴ شرکت موسسه در طبقه کوچک ۱۸ شرکت و موسسه در طبقه متوسط و ۷ شرکت و موسسه در طبقه بزرگ قرار گرفته اند .تقسیم بندی جامعه آماری به شرکت ها و موسسات اقتصادی و غیر اقتصادیشرکتها و موسسات جامعه آماری از نگاهی دیگر به شرکتها و موسسات اقتصادی و شرکت ها و موسسات غیر اقتصادی تقسیم می شوند .تعداد شرکتها و موسسات اقتصادی ۱۹ شرکت و موسسه می باشند و تعداد شرکتها و موسسات غیر اقتصادی به ۱۰ شرکت و موسسه می رسد.در جدول (۶-۴) تعداد این شرکتها و موسسات به تفکیک اقتصادی و غیر اقتصادی و همچنین کوچک ،متوسط و بزرگ اورده شده است همچنین در جدول (۱-۳) لیست این شرکتها و موسسات به تفکیک مذکور امده است.شرکتها و موسسات شرکتها و موسسات کوچک شرکتها و موسسات متوسط شرکتها و موسسات بزرگ جمعشرکتها و موسسات اقتصادی ۳ ۱۱ ۵ ۱۹شرکتها و موسسات غیر اقتصادی ۱ ۷ ۲ ۱۰جمع ۴ ۱۸ ۷ ۲۹جدول ۶-۴ تعداد شرکت ها و موسسات به تفکیک پرسش ها بسآیار مناسب مناسب کمی مناسب بدون تغییر کمی نا مناسب نا مناسب بسیار نامناسب بدون پاسخ ۱ ۹ ۸ ۸ ۱ ۰ ۱ ۰ ۰۲ ۳ ۱۲ ۹ ۳ ۰ ۰ ۰ ۰۳ ۸ ۱۰ ۷ ۱ ۰ ۱ ۰ ۰۴ ۰ ۳ ۵ ۱۸ ۰ ۰ ۰ ۱۵ ۰ ۱۲ ۵ ۹ ۰ ۰ ۰ ۱۶ ۰ ۱۳ ۴ ۹ ۰ ۰ ۰ ۱۷ ۱ ۱۲ ۷ ۷ ۰ ۰ ۰ ۰۸ ۳ ۶ ۹ ۸ ۱ ۰ ۰ ۰۹ ۴ ۵ ۶ ۱۱ ۰ ۰ ۰ ۱۱۰ ۱۰ ۸ ۵ ۴ ۰ ۰ ۰ ۰۱۱ ۴ ۸ ۱۱ ۴ ۰ ۰ ۰ ۰۱۲ ۹ ۵ ۹ ۴ ۰ ۰ ۰ ۰۱۳ ۲ ۸ ۷ ۸ ۰ ۰ ۰ ۱۱۴ ۲ ۵ ۵ ۱۱ ۰ ۰ ۰ ۴۱۵ ۲ ۲ ۱۰ ۱۲ ۰ ۰ ۰ ۰

۱پرسش ها   بسآیار مناسب   مناسب   کمی مناسب   بـدون تغییر   کمی نا مناسب   نا مناسب   بسیار نامناسب   بـدون پاسخ
۱۶ ۱ ۸ ۸ ۹ ۱ ۰ ۰ ۰۱۷ ۲ ۶ ۱۱ ۸ ۰ ۰ ۰ ۰۱۸ ۳ ۵ ۷ ۱۰ ۰ ۰ ۰ ۲۱۹ ۰ ۹
۱۱ ۶ ۱ ۰ ۰ ۰۲۰ ۰ ۰ ۴ ۲۳ ۰ ۰ ۰ ۰۲۱ ۰ ۶ ۵ ۱۶ ۰ ۰ ۰ ۰۲۲ ۰ ۴ ۸ ۱۴ ۰
۰ ۰ ۱۲۳ ۰ ۳ ۴ ۱۹ ۰ ۰ ۰ ۱۲۴ ۱ ۱۰ ۴ ۱۲ ۰ ۰ ۰ ۰۲۵ ۰ ۳ ۸ ۱۵ ۰ ۰ ۰
۰۲۶ ۰ ۱۰ ۸ ۸ ۰ ۰ ۰ ۱۲۷ ۱ ۱۰ ۸ ۷ ۰ ۰ ۰ ۱۲۸ ۱ ۴ ۶ ۱۴ ۱ ۰ ۰ ۱۲۹ ۰ ۱
۵ ۲۰ ۱ ۰ ۰ ۰۳۰ ۰ ۳ ۱۰ ۱۲ ۰ ۰ ۰ ۲پرسش ها   بسآیار مناسب   مناسب   کمی مناسب   بـدون
تغییر   کمی نا مناسب   نا مناسب   بسیار نامناسب   بـدون پاسخ ۱ ۲۲ ۲۰ ۱ ۰ ۰ ۰ ۰ ۰ ۰۲ ۱۲ ۲۸ ۳ ۰
۰ ۰ ۰ ۰۳ ۲۳ ۲۰ ۰ ۰ ۰ ۰ ۰ ۰۴ ۰ ۱۰ ۱۳ ۱۹ ۰ ۰ ۰ ۱۵ ۵ ۱۹ ۸ ۹ ۰ ۰ ۰
۲۶ ۶ ۲۶ ۳ ۶ ۰ ۰ ۰ ۲۷ ۸ ۲۱ ۷ ۶ ۰ ۰ ۰ ۱۸ ۳ ۱۳ ۱۶ ۶ ۲ ۲ ۰ ۱۹ ۶ ۱۰
۱۴ ۱۳ ۰ ۰ ۰ ۰۱۰ ۱۹ ۱۸ ۵ ۱ ۰ ۰ ۰ ۰۱۱ ۷ ۲۱ ۷ ۸ ۰ ۰ ۰ ۰۱۲ ۱۵ ۱۸ ۷ ۳
۰ ۰ ۰ ۰۱۳ ۳ ۱۵ ۱۰ ۱۳ ۱ ۰ ۰ ۱۱۴ ۲ ۱۱ ۷ ۲۰ ۰ ۰ ۰ ۳۱۵ ۲ ۱۶ ۱۵ ۱۰ ۰ ۰
۰ ۰پرسش ها   بسآیار مناسب   مناسب   کمی مناسب   بـدون تغییر   کمی نا مناسب   نا مناسب   بسیار نامناسب   بـدون
پاسخ ۱۶ ۳ ۱۴ ۱۴ ۱۱ ۱ ۰ ۰ ۱۱۷ ۴ ۱۱ ۱۱ ۱۶ ۰ ۱ ۰ ۰۱۸ ۲ ۱۳ ۱۲ ۱۴ ۰ ۰ ۰
۲۱۹ ۳ ۲۸ ۷ ۳ ۲ ۰ ۰ ۰۲۰ ۰ ۲ ۱۰ ۳۰ ۰ ۰ ۰ ۰۲۱ ۲ ۱۱ ۱۲ ۱۸ ۰ ۰ ۰ ۰۲۲ ۱
۱۴ ۱۱ ۱۶ ۰ ۰ ۰ ۱۲۳ ۰ ۶ ۸ ۲۷ ۰ ۱ ۰ ۱۲۴ ۲ ۱۴ ۱۴ ۱۲ ۰ ۰ ۰ ۱۲۵ ۰ ۹ ۱۳
۲۰ ۰ ۰ ۰ ۱۲۶ ۲ ۲۶ ۱۰ ۴ ۰ ۰ ۰ ۱۲۷ ۲ ۲۱ ۱۲ ۷ ۰ ۰ ۰ ۱۲۸ ۲ ۱۲ ۱۰ ۱۷ ۱
۰ ۰ ۱۲۹ ۰ ۵ ۸ ۲۹ ۱ ۰ ۰ ۰۳۰ ۲ ۸ ۲۰ ۱۲ ۰ ۰ ۰ ۱پرسش ها   بسآیار مناسب   مناسب
کمی مناسب   بـدون تغییر   کمی نا مناسب   نا مناسب   ۰بسیار نامناسب   بدون پاسخ ۱ ۳۴ ۴ ۰ ۰ ۱ ۰ ۰ ۰۲
۲۵ ۱۴ ۰ ۰ ۰ ۰ ۰ ۰۳ ۳۱ ۷ ۰ ۰ ۱ ۰ ۰ ۰۴ ۲ ۸ ۹ ۱۸ ۰ ۰ ۰ ۲۵ ۸ ۱۵ ۶ ۸
۰ ۰ ۰ ۲۶ ۸ ۱۸ ۵ ۵ ۰ ۰ ۰ ۳۷ ۱۳ ۱۴ ۷ ۴ ۰ ۰ ۰ ۰ ۱۸ ۴ ۱۶ ۱۱ ۴ ۱ ۲ ۰
۱۹ ۱۰ ۷ ۱۳ ۹ ۰ ۰ ۰ ۰۱۰ ۲۳ ۱۳ ۲ ۱ ۰ ۰ ۰ ۰۱۱ ۱۴ ۱۳ ۷ ۵ ۰ ۰ ۰ ۰۱۲ ۱۷
۱۵ ۵ ۲ ۰ ۰ ۰ ۰۱۳ ۶ ۱۵ ۷ ۹ ۱ ۰ ۰ ۱۱۴ ۳ ۹ ۷ ۱۶ ۰ ۰ ۰ ۴۱۵ ۱۰ ۱۳ ۱۲
۴ ۰ ۰ ۰ ۰پرسش ها   بسآیار مناسب   مناسب   کمی مناسب   بـدون تغییر   کمی نا مناسب   نا مناسب   بسیار
نامناسب   بدون پاسخ ۱۶ ۱ ۱۷ ۱۴ ۶ ۱ ۰ ۰ ۰۱۷ ۷ ۹ ۹ ۱۳ ۰ ۱ ۰ ۰۱۸ ۳ ۱۱ ۱۴ ۹ ۰
۰ ۰ ۲۱۹ ۷ ۲۴ ۵ ۲ ۱ ۰ ۰ ۰۲۰ ۰ ۴ ۹ ۲۵ ۱ ۰ ۰ ۰۲۱ ۳ ۱۱ ۱۳ ۱۲ ۰ ۰ ۰
۰۲۲ ۳ ۱۵ ۸ ۱۲ ۰ ۰ ۰ ۱۲۳ ۰ ۶ ۷ ۲۴ ۰ ۱ ۰ ۱۲۴ ۷ ۱۱ ۱۵ ۵ ۰ ۰ ۰ ۱۲۵ ۰
۸ ۱۵ ۱۵ ۰ ۰ ۰ ۱۲۶ ۳ ۲۰ ۱۱ ۴ ۰ ۰ ۰ ۱۲۷ ۵ ۱۵ ۱۵ ۳ ۰ ۰ ۰ ۱۲۸ ۳ ۱۰ ۱۱
۱۴ ۰ ۰ ۰ ۱۲۹ ۱ ۳ ۸ ۲۵ ۲ ۰ ۰ ۰۳۰ ۳ ۹ ۱۶ ۱۰ ۰ ۰ ۰ ۰ ۱ بررسی سوالات اول و دوم

تحقیق جهت بررسی این سوالات ، از پرسشنامه استفاده شده است .در این پرسشنامه از پاسخ دهندگان خواسته شده است تا در هریک از پرسش ها (متغیر ها) مقایسه ای میان سیستم دستی حسابرسی و سیستم مکانیزه ان انجام دهند و بیان کنند که وضعیت سیستم مکانیزه از نظر متغیر مورد سوال ، نسبت به سیستم دستی بهتر شده است ، تغییری نکرده است و یا وضعیت بدتر شده است .از انجا که طبق نظر برخی خبرگان ,نرم افزار حسابرسی سازمان ممکن است از جنبه کارایی و اثر بخشی در شرکتها و موسسات مختلف تاثیر متفاوتی داشته باشد لذا به بررسی این سوالات در سه طبقه از شرکتها و موسسات کوچک ، متوسط و بزرگ پرداخته

شده است .بررسی سوال اول تحقیق در این سوال ، این پرسش مطرح است که آیابکارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات شرکتها و موسسات کو چک ، متوسط و بزرگ موجب افزایش کارایی شده است یا خیر . در این رابطه پرسش های ۱ الی ۱۵ پرسشنامه طراحی شده است حال به بررسی پرسش های مذکور می پردازیم :پرسش کلی : به نظر شما استفاده از نرم افزار حسابرسی سازمان نسبت به سیستم دستی ، در موارد ذیل تا چه میزان تاثیر گذار بوده است ؟پرسش ۱:تهیه هر چه سریع تر کاربرگ های اصلی اولیه و کاربرگ های ۶۲۰ تولیه (کاربرگ های تهیه صورتهای مالی)میانگین پاسخ دهندگان در طبقه شرکتهاا و موسسات کوچک ۸۱/۱ با انحراف معیار ۱۶/۱ می باشد . همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۴۹/۲ با انحراف معیار ۵۴/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۷۹/۲ با انحراف معیار ۶۹/۰ می باشد ملاحظه می شود وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در طبقه شرکتها و موسسات متوسط و بزرگ از جهت تهیه هرچه سریعتر کاربرگ هاتی اصلی اولیه و کاربرگ های ۶۰۲۰ اولیه مناسبتر شده است . این وضعیت در طبقه شرکتها و موسسات کوچک نسبتا مناسب تر گردیده است .پرسش ۲: تهیه هر چه سریعتر کاربرگ های رسیدگیمیانگین پاسخ دهندگان در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۵۶/۱ با انحراف معیار ۸۳/۰ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۲۱/۲ با انحراف معیار ۵۵/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور۶۴/۲ با انحراف معیار ۴۸/۰ می باشد.ملاحظه می شود وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در طبقه شرکتها و موسسات متوسط و بزرگ از جهت تهیه هرچه سریعتر کاربرگهای رسیدگی ، مناسب تر شده است . این وضعیت در طبقه شرکتها و موسسات کوچک کمی مناسب تر گردیده است .پرسش ۳: نهایی کردن هرچه سریعتر کاربرگهای اصلی و ۶۰۲۰میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۸۱/۱ با انحراف معیار ۱۲/۱ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۵۳/۲ با انحراف معیار ۵۰/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور۷۲/۲ با انحراف معیار ۷۱/۰ می باشد.ملاحظه می شود وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در طبقه شرکتها و موسسات متوسط و بزرگ از جهت تهیه هرچه سریعتر کاربرگهای اصلی و ۶۰۲۰ ، مناسب تر شده است . این وضعیت در طبقه شرکتها و موسسات کوچک کمی مناسب تر گردیده است .پرسش ۴: کمک به اجرای سریع تر آزمون های کنترل میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۴۲/۰ با انحراف معیار ۶۹/۰می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۷۹/۰ با انحراف معیار ۸۰/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۸۴/۰ با انحراف معیار ۹۴/۰ می باشد.با توجه به اینکه میانگین پاسخ ها کمتراز ۱(کمی مناسب) می باشد، مبین این مطلب است که نرم افزار مورد نظر در زمینه انجام سزیعتر آزمون های کنترل بسیار ضعیف عمل می نمایند ،به گونه ای که می توان از جهت مذکور وضعیت سیستم مکانیزه را نسبت به سیستم دستی بدون تغییر قلمداد کرد.پرسش ۵: کمک به اجرای سریعتر آزمون های محتوا در سطح اقلام ترازنامه ای میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۱۲/۱ با انحراف معیار ۸۹/۰می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۴۹/۱ با انحراف معیار ۹۷/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور۶۲/۱ با انحراف معیار ۰۵/۱ می باشد.وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی درهر سه طبقه شرکتها و موسسات از جهت کمک به اجرای سریع تر آزمون های محتوا در سطح اقلام ترازنامه ای ، کمی مناسب تر گردیده است .پرسش ۶: کمک به اجرای سریع تر آزمون های محتوا در سطح اقلام سود و زیانیمیانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۱۵/۱ با انحراف معیار ۹۱/۰می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۷۸/۱ با انحراف معیار ۸۷/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور۸۱/۱ با انحراف معیار ۹۴/۰ می باشد.وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در طبقه شرکتها و موسسات کوچک از جهت کمک به اجرای سریع تر آزمون های محتوا در سطح اقلام سود و زیانی ، کمی مناسب تر گردیده است .در شرکت ها و موسسات متوسط و بزرگ ، این وضعیت نسبتا مناسب تر شده است . همانگونه که ملاحظه می شود میانگین پاسخ ها در پرسش ۶ نسبت به پرسش ۵

کمی بیشتر می باشد . این امر مبین این مطلب است که نرم افزار مذکور در زمینه اجرای سریعتر آزمون های محتوا در سطح اقلام سود و زیانی نسبت به اقلام ترازنامه ای ، کمک بیشتری می نماید .پرسش ۷: کمک به جلوگیری از انتخاب بیش از حد لازم نمونه ها میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۲۶/۱ با انحراف معیار ۸۹/۰می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۷۴/۱ با انحراف معیار ۹۳/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۹۵/۱ با انحراف معیار ۹۷/۰ می باشد.وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در طبقه شرکتها و موسسات کوچک از جهت کمک به جلوگیری از انتخاب بیش از حد نمونه ها ، کمی مناسب تر گردیده است .درطبقه شرکت ها و موسسات متوسط و بزرگ ، این وضعیت نسبتا مناسب تر شده است . به عنوان مثال ، امکانات سیستم در انتخاب نمونه ، کمک شآیانی در این زمینه می نماید.پرسش ۸: کمک به اشراف بیشتر کارکنان مبتدی نسبت به واحد مورد رسیدگی(اشراف منتج به انجام سریعتر کار)میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۰۷/۱ با انحراف معیار ۰۵/۱می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۰۷/۱ با انحراف معیار ۱۶/۱و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۳۲/۱ با انحراف معیار ۱۹/۱ می باشد.وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی درهر سه طبقه شرکتها و موسسات کوچک از جهت کمک به اشراف بیشتر کارکنان مبتدی نسبت به واحد مورد رسیدگی ، کمی مناسب تر گردیده است .به عنوان مثال تعبیه سیستم حسابداری در اینترم افزار و متحدالشکل بودن ان در کلیه شرکتها ، باعث می گردد کارکنان مبتدی اشراف بیشتری به سیستم حسابداری شرکت به دست اورند پرسش ۹: کمک به انجام هرچه سریعتر تحلیل های مورد نیاز حسابرسیمیانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۰۸/۱ با انحراف معیار ۱۱/۱می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۲۱/۱ با انحراف معیار ۰۲/۱و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۴۶/۱ با انحراف معیار ۱۱/۱ می باشد.وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی درهر سه طبقه شرکتها و موسسات کوچک از جهت کمک به انجتم هرچه سریعتر تحلیل های مورد نیاز حسابرسی ، کمی مناسب تر گردیده است .به عنوان مثال قابلیت انتقال اطلاعات به EXCEL که در نرم افزار وجود دارد و انجام تحلیل در محیط EXCEL در این زمینه تا حدودی یاری دهنده حسابربرسان می با شد .پرسش ۱۰: کمک به کاهش اشتباهات محاسباتی و کاربرگ نویسی حسابرسان (اشتباهاتی که در مراحل بعدی حسابرسی کشف شوند)میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۸۹/۱ با انحراف معیار ۰۷/۱می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۲۸/۲ با انحراف معیار ۷۶/۰و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۴۹/۲ با انحراف معیار ۷۱/۰می باشد.ملاحظه می شود وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در طبقه شرکتها و موسسات متوسط و بزرگ از جهت کمک به کاهش اشتباهات محاسباتی و کاربرک نویس حسابرسان (اشتباهاتی که در مراحل بعدی کشف می شوند)، مناسب تر شده است . این وضعیت در طبقه شرکتها و موسسات کوچک نسبتا مناسب تر گردیده است .قابل توجه است کهکمک به کاهش اشتباهات محاسباتی و کاربرگ نویسی ،مخصوصا در انتهای عملیات حسابرسی ، امری با اهمیت محسوب می گردد.چرا که در سیستم دستی ممکن بود یک رقم اشتباه در ۶۰۲۰، ساعتها وقت صرف گردد ، در حالیکه در سیستم مکانیزه این نوع اشتباهات به حداقل ممکن رسیده است .پرسش ۱۱: کمک به انجام هرچه سریعتر حسابداری در دوره های اتی میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۴۴/۱ با انحراف معیار ۹۲/۰می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۶۳/۱ با انحراف معیار ۹۷/۰و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۹۲/۱با انحراف معیار ۰۲/۱می باشد.وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در طبقه شرکتها و موسسات کوچک و متوسط از جهت کمک به انجام هرچه سریعتر حسابداری در دوره های اتی ، کمی مناسب تر گردیده است . این وضعیت در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ نسبتا مناسب تر گردیده است .پرسش ۱۲: کمک به دسترسی و جستجوی هرچه سریعتر در اطلاعات شرکت صاحبکار میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و

موسسات کوچک ۷۰/۱ با انحراف معیار ۰۸/۱می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین۰۵/۲ با انحراف معیار ۸۹/۰و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور۲۱/۲ با انحراف معیار ۸۵/۰می باشد.وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در طبقه شرکتها و موسسات متوسط و بزرگ از جهت کمک به دسترسی و جستجوی هرچه سریعتر در اطلاعات شرکت صاحبکار ، مناسب تر شده است . این وضعیت در طبقه شرکتها و موسسات کوچک نسبتا مناسب تر گردیده است .قابل توجه است تعبیه سیستم حسابداری صاحبکاردر این نرم افزار و یک شکل بودن ان در کلیه شرکت ها همچنین وجود امکانات جستجوی مناسب از قبیل جستجو بر اساس رقم ، شرح حساب و.... در این زمینه تاثیر گذار می باشد پرسش ۱۳: کمک به ارتقا بیشتر سطح اموزش حرفه ای حسابرسان میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۰۸/۱ با انحراف معیار ۰۳/۱می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین۱۴/۱ با انحراف معیار ۰۱/۱و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور۴۲/۱ با انحراف معیار ۰۹/۱می باشد.وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی درهرسه طبقه شرکتها و موسسات از جهت کمک به ارتقا بیشتر سطح اموزش حرفه ای حسابرسان ، کمی مناسب تر شده است . پرسش۴ ۱: کمک به استفاده هرچه بیشتر از فناوری حسابرسی میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۹۱/۰ با انحراف معیار ۰۲/۱می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۸۸/۰ با انحراف معیار ۹۸/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور۹۷/۰ با انحراف معیار ۰۳/۱ می باشد.با توجه به اینکه میانگین پاسخ ها کمتراز ۱(کمی مناسب) می باشد، بیانگر این مطلب است که وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در هر سه طبقه شرکت ها و موسسات از جهت کمک به استفاده هرچه بیشتر از فناوری های نوین حسابرسی ،ضعیف می باشد .پرسش ۱۵: کمک به کاهش تعداد پرسنل حسابرسی میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک۷۷/ با انحراف معیار ۸۹/۰می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین۲۳/۱با انحراف معیار ۸۶/۰و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور۷۴/۱ با انحراف معیار ۹۵/۰می باشد.وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در طبقه شرکتها و موسسات کوچک از جهت کمک کاهش تعداد پرسنل حسابرسی ، ضعیف می باشد. این وضعیت در طبقه شرکتها و موسسات متوسط کمی مناسب تر شده است . این وضعیت در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ نسبتا مناسب تر گردیده است .جمع بندیمتغیر کارایی شامل میانگین ۱۵ پرسش مذکور می باشد میانگین متغیر مذکور ، در شرکتها و موسسات کوچک ۲۷/۱ با انحراف معیار ۶۰/۰ می باشد. همچنین در شرکتها و موسسات متوسط،این میانگین ۶۴/۱ با انحراف معیار ۴۰/۰ و در شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۸۷/۱ با انحراف معیار ۴۳/۰ می باشد .(این اعداد و ارقام به کمک نرم افزار spss بدست امده است)با توجه به اینکه میانگین متغیر کارایی در هر سه طبقه شرکت ها و موسسات کوچک ، متوسط و بزرگ بالاتر از صفر(بدون تغییر) می باشد، گویای این مطلب است که بکارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات کوچک متوسط و بزرگ موجب افزایش کارایی شده است .از انجا که میانگین متغیر کارایی در طبقه شرکتها و موسسات متوسط و بزرگ ، نزدیک به ۲(مناسب) میباشد.نتیجه می شود نرم افزار مذکور در این دو طبقه ،کارایی نسبتا مناسبی دارد .در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ، میانگین مذکور نزدیک به ۱(کمی مناسب) است ، لذا نرم افزار سازمان ، در این طبقه دارای کارایی کمی مناسب می باشد.بررسی سوال دوم تحقیقدر این سوال این پرسش مطرح می شود که آیابکارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات شرکتها و موسسات کوچک متوسط و بزرگ موجب ارتقا اثر بخشی گردیده است یا خیر . در این رابطه پرسش های ۱۵ الی ۳۰ پرسشنامه طراحی شده است حال بررسی پرسش های مذکور می پردازیم :پرسش کلی :به نظر شما استفاده از نرم افزار حسابرسی سازمان نسبت به سیستم دستی ،در موارد ذیل تا چه میزان تاثیر گذار بوده است ؟ پرسش۶ ۱: کمک به اشراف بیشتر کارکنان مبتدی نسبت به واحد مورد رسیدگی (اشراف منتج به انجام دقیقترکار)میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۹۶/۰ با انحراف معیار ۹۶/۰ می باشد.همچنین در طبقه

شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۱۲/۱ با انحراف معیار ۹۳/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۲۸/۱ با انحراف معیار ۸۵/۰ می باشد.میانگین پاسخ ها نزدیک به ۱(کمی مناسب) قرار دارند ، لذا وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در هر سه طبقه شرکت ها و موسسات از جهت کمک به اشراف بیشتر کارکنان مبتدی نسبت به واحد مورد رسیدگی ،کمی مناسب تر گردیده است.به عنوان مثال تعبیه سیستم حسابداری در این نرم افزار و متحدالشکل بودن ان در کلیه شرکتها ، باعث می گردد کارکنان مبتدی اشراف بیشتری به سیستم حسابداری ان شرکت پیدا نمایند.لازم به ذکر است که پرسش ۸منتهی به انجام سریع تر کار مد نظر می باشد ودر این پرسش منتج به انجام دقیق تر کار.پرسش۱۷: کمک به انجام دقیق تر تحلیل های مورد نیاز حسابرسی میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۰۷/۱ با انحراف معیار ۹۰/۰ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۰۰/۱ با انحراف معیار ۱۰/۱ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۱۸/۱ با انحراف معیار ۲۲/۱ می باشد.میانگین پاسخ ها نزدیک به ۱(کمی مناسب) قرار دارند ، بنابراین وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در هر سه طبقه شرکت ها و موسسات از جهت کمک به انجام دقیق تر تحلیل های مورد نیاز حسابرسی ،کمی مناسب تر گردیده است.به عنوان مثال قابلیت انتقال اطلاعات به به EXCEL که در نرم افزاروجود داردو انجام تحلیل در محیط EXCEL در این زمینه تا حدودی یاری دهنده حسابرسان می باشد لازم به ذکر است که در پرسش ۹،انجام هرچه سریعتر تحلیل مد نظر میباشد و در این پرسش انجام دقیق تر آن .پرسش ۱۹: کمک به انتخاب و بررسی نمونه های بهتر میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک۰۴/۱ با انحراف معیار ۸۴/۰می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین۶۳/۱با انحراف معیار ۸۹/۰و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۸۷/۱ با انحراف معیار ۸۵/۰می باشد.وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در طبقه شرکتها و موسسات کوچک و متوسط از جهت کمک به انتخاب و بررسی نمونه های بهتر ، کمی مناسب تر گردیده است . این وضعیت در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ نسبتا مناسب تر شده است.پرسش ۲۰: کمک به افزایش کشف اشکالات مربوط به سیستم کنترل داخلی صاحبکارمیانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۱۵/۰ با انحراف معیار ۳۶/۰ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۳۰/ با انحراف معیار ۵۹/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۴۱/۰ با انحراف معیار ۷۱/۰ می باشد.میانگین پاسخ ها نزدیک به ۱(کمی مناسب) قرار دارند ، مبین این مطلب است که نرم افزار مذکور در زمینه کمک به افزایش کشف اشکالات مربوط به سیستم کنترل داخلی صاحبکار بسیار ضعیف عمل می نماید ، به گونه ای که می توان از این جهت وضعیت سیستم مکانیزه را نسبت به سیستم دستی بدون تغییر قلمداد کرد.پرسش۲۱: کمک به افزایش کشف موارد ایراد با اهمیت ددر سطح هر حساب میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۶۳/۰ با انحراف معیار ۸۲/۰ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۹۳/ ۰با انحراف معیار ۹۲/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۱۳/۱ با انحراف معیار ۹۴/۰ می باشد. با توجه به این که میانگین پاسخ ها در شرکتها و موسسات کوچک و متوسط کمتر از ۱(کمی مناسب) می باشد ، مبین این مطلب است که نرم افزار مذکور از جهت کمک به افزایش کشف موارد ایراد با اهمیت در سطح هر حساب در این دو طبقه ضعیف عمل می نماید ، همچنین با توجه به نزدیک بودن میانگین طبقه شرکتها و موسسات بزرگ به ۱ (کمی مناسب) وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ از این جهت،کمی مناسب تر گردیده است .پرسش۲۲: کمک به افزایش کشف موارد ایراد با اهمیت ددر سطح صورتهای مالی میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۶۲/۰ با انحراف معیار ۷۴/۰ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۰۰/۱با انحراف معیار ۹۰/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۲۴/۱ با انحراف معیار ۹۸/۰ می باشد. با توجه به این که میانگین پاسخ ها در شرکتها و موسسات کوچک کمتر از ۱(کمی مناسب) می باشد ، بیانگر این مطلب است که نرم افزار

مذکور از جهت کمک به افزایش کشف موارد ایراد با اهمیت در سطح صورتهای مالی در این طبقه ضعیف عمل می نماید ، همچنین با توجه به نزدیک بودن میانگین طبقه شرکتها و موسسات متوسط و بزرگ به ۱ (کمی مناسب) وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ از این جهت،کمی مناسب تر گردیده است .پرسش۲۳: کمک به جمع اوری مدارک و شواهد کافی و با کیفیت بیشتر میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۳۸/۰ با انحراف معیار ۶۸/۰ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۴۳/۰ با انحراف معیار ۸۲/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۴۵/۰ با انحراف معیار ۸۵/۰ می باشد. با توجه به این که میانگین پاسخ ها کمتر از ۱(کمی مناسب) می باشد ، بیانگر این مطلب است که نرم افزار مذکور از جهت کمک به جمع اوری مدارک و شواهد کافی و با کیفیت بیشتر در هر سه طبقه از شرکتها و موسسات بسیار ضعیف عمل می نماید ، به گونه ای که می توان از این جهت ، وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی را بدون تغییر قلمداد کرد.پرسش۲۴: کمک به برنامه ریزی و انجام حسابرسی موثرتر در دوره های اتی میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۰۰/۱ با انحراف معیار ۹۸/۰ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۱۴/۱با انحراف معیار ۸۹/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۵۳/۱ با انحراف معیار ۹۴/۰ می باشد. وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی درهر سه طبقه شرکتها و موسسات از جهت کمک به برنامه ریزی و انجام حسابرسی موثرتر در دوره های اتی ،کمی مناسب تر گردیده است .پرسش۲۵: کمک به افزایش کشف امور سهوی صاحبکار(سهل انگاری و قصور) میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۵۴/۰ با انحراف معیار ۶۹/۰ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۷۴/۰ با انحراف معیار ۷۹/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۸۲/۰ با انحراف معیار ۷۶/۰ می باشد. با توجه به این که میانگین پاسخ ها کمتر از ۱(کمی مناسب) می باشد ، بیانگر این مطلب است که نرم افزار مذکور از جهت کمک به افزایش کشف امور سهوی صاحبکار(سهل انگاری و قصور) ضعیف عمل می نماید ، به گونه ای که می توان از این جهت ، وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی را بدون تغییر قلمداد کرد.پرسش۲۶: کمک به نظارت بهتر بر کیفیت کار حسابرسی میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۰۸/۱ با انحراف معیار ۸۳/۰ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۶۲/۱ با انحراف معیار ۷۲/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۵۸/۱ با انحراف معیار ۷۸/۰ می باشد.وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در هر سه طبقه شرکتها و موسسات از جهت کمک به نظارت بهتر بر کیفیت کار حسابرسی کمی مناسب تر گردیده است.پرسش۲۷: کمک به مدیریت موثرتر بر عملیات حسابرسی(تقسیم بندی کار حسابرسی) میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۱۹/۱ با انحراف معیار ۸۸/۰ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۴۳/۱ با انحراف معیار ۸۲/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۵۸/۱ با انحراف معیار ۸۲/۰ می باشد. میانگین پاسخ دهندگان در دامنه ۱(کمی مناسب)و ۲(مناسب) می باشد ، و نزدیک به ۱ قرار دارند .بنابراین وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در هر سه طبقه از شرکتها و موسسات از جهت کمک به مدیریت موثرتر بر عملیات حسابرسی(تقسیم بندی کار حسابرسی) کمی مناسب تر گردیده است.پرسش۲۸: کمک به کاهش احتمال خطر حسابرسی میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۶۲/۰ با انحراف معیار ۹۲/۰ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۹۳/۰ با انحراف معیار ۹۹/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۰۵/۱ با انحراف معیار ۹۷/۰ می باشد. با توجه به این که میانگین پاسخ ها در شرکتها و موسسات کوچک و متوسط کمتر از ۱(کمی مناسب) می باشد ، بیانگر این مطلب است که نرم افزار مذکور از جهت کمک به کاهش احتمال خطر حسابرسی در این دو طبقه ضعیف عمل می نماید ، همچنین با توجه به نزدیک بودن میانگین طبقه شرکتها و موسسات بزرگ به ۱(کمی مناسب) وضعیت سیستم مکانیزه نسبت

به سیستم دستی در این طبقه از جهت مذکور کمی مناسب تر گردیده است. پرسش۲۹: کمک به کاهش احتمال خطر حسابرسی میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۲۲/۰ با انحراف معیار ۵۷/۰ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۴۰/۰ با انحراف معیار ۷۲/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۳۸/۰ با انحراف معیار ۸۰/۰ می باشد. با توجه به این که میانگین پاسخ ها کمتر از ۱(کمی مناسب) می باشد مبین این مطلب است که نرم افزار مذکور از جهت کمک به کاهش احتمال خطر حسابرسی بسیار ضعیف عمل می نماید ، به گونه ای که می توان از جهت مذکور وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی را بدون تغییر قلمداد کرد. پرسش ۳۰: کمک به کاهش اشتباهات حسابرسان (اشتباهاتی که در مراحل بعدی حسابرسی کشف می شوند) میانگین پاسخ دهندگان در در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ۶۴/۰ با انحراف معیار ۶۹/۰ می باشد.همچنین در طبقه شرکتها و موسسات متوسط این میانگین ۰۰/۱ با انحراف معیار ۸۲/۰ و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ ، میانگین مزبور ۱۳/۱ با انحراف معیار ۸۹/۰ می باشد. با توجه به این که میانگین پاسخ ها در شرکتها و موسسات کوچک کمتر از ۱(کمی مناسب) می باشد مبین این مطلب است که نرم افزار مذکور از جهت کمک به کاهش اشتباهات حسابرسان (اشتباهاتی که در مراحل بعدی حسابرسی کشف می شوند) در این طبقه بسیار ضعیف عمل می نماید ، همچنین با توجه به نزدیک بودن میانگین طبقه شرکته و موسسات متوسط و بزرگ به ۱ (کمی مناسب)به وضعیت سیستم مکانیزه نسبت به سیستم دستی در این دو طبقه از جهت فوق کمی مناسب تر گردیده استجمع بندی متغیر اثر بخشی شامل میانگین ۱۵ پرسش مذکور می باشد.میانگین متغیر مذکور در شرکتها و موسسات کوچک ۷۴/۰ با انحراف معیار ۵۰/۰می باشد همچنین در شرکتها و موسسات متوسط، اینمیانگین ۹۷/۰ با انحراف معیار ۵۰/۰ و در شرکتها و موسسات بزرگ میانگین مزبور ۱۲/۱ با انحراف معیار ۵۱/۰می باشد.(این اعداد و ارقام به کمک نرم افزار SPSS بدست امده است)با توجه به اینکه میانگین متغیر اثربخشی در هر سه طبقه شرکتها و موسسات کوچک، متوسط و بزرگ بالاتر از صفر (بدون تغییر) می باشد گویای این مطلب است که بکارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات کوچک متوسط و بزرگ آستان قدس رضوی موجب ارتقا اثربخشی شده است.از انجا که میانگین متغیر اثر بخشی در طبقه شرکتها و موسسات کوچک ، کمتر از ۱(کمی مناسب)می باشد.نتیجه می شود نرم افزارهای حسابرسی سازمان در این طبقه اثربخشی ضعیفی دارد . در طبقه شرکتها و موسسات متوسط و بزرگ ،میانگیم مذکور نزدیک به ۱ (کمی مناسب)است، بنابراین نرم افزار مذکر،در این دو طبقه ،دارای اثر بخشی کمی مناسب باشدشرکتها وموسسات پارامترها متغیر کارایی متغیر اثربخشیشرکتها و موسسات کوچک میانگین ۲۷/۱ ۷۴/۰ انحراف معیار ۶۰/۰ ۵۰/۰شرکتها و موسسات متوسط میانگین ۶۴/۱ ۹۷/۰ انحراف معیار ۴۰/۰ ۵۰/۰شرکتها و موسسات بزرگ میانگین ۸۷/۱ ۱۲/۱ انحراف معیار ۴۳/۰ ۵۱/۰ جدول ۱۰-۴مقادیر پارامتر های توصیفی متغیرهای کارایی و اثربخشی پرسش ها تعداد پاسخ دهنده ها میانگین انحراف معیارپرسش ۱ ۲۷ ۸۱/۱ ۱۶/۱پرسش ۲ ۲۷ ۵۶/۱ ۸۳/۰پرسش ۳ ۲۷ ۸۱/۱ ۱۲/۱پرسش ۴ ۲۶ ۴۲/۰ ۶۹/۰پرسش ۵ ۲۶ ۱۲/۱ ۸۹/۰پرسش ۶ ۲۶ ۱۵/۱ ۹۱/۰پرسش ۷ ۲۷ ۲۶/۱ ۸۹/۰پرسش ۸ ۲۷ ۰۷/۱ ۰۵/۱پرسش ۹ ۲۶ ۰۸/۱ ۱۱/۱پرسش ۱۰ ۲۷ ۸۹/۱ ۰۷/۱پرسش ۱۱ ۲۷ ۴۴/۱ ۹۲/۰پرسش ۱۲ ۲۷ ۷۰/۱ ۰۸/۱پرسش ۱۳ ۲۶ ۰۸/۱ ۰۳/۱پرسش ۱۴ ۲۳ ۹۱/۰ ۰۲/۱پرسش ۱۵ ۲۶ ۷۷/۰ ۸۹/۰پرسش ها تعداد پاسخ دهنده ها میانگین انحراف معیارپرسش ۱۶ ۲۷ ۹۶/۰ ۹۶/۰پرسش ۱۷ ۲۷ ۰۷/۱ ۹۰/۰پرسش ۱۸ ۲۵ ۰۴/۱ ۰۴/۱پرسش ۱۹ ۲۷ ۰۴/۱ ۸۴/۰پرسش ۲۰ ۲۷ ۱۵/۰ ۳۶/۰پرسش ۲۱ ۲۷ ۶۳/۰ ۸۲/۰پرسش ۲۲ ۲۶ ۶۲/۰ ۷۴/۰پرسش ۲۳ ۲۶ ۳۸/۰ ۶۸۰پرسش ۲۴ ۲۷ ۰۰/۱ ۹۸/۰پرسش ۲۵ ۲۶ ۵۴/۰ ۶۹/۰پرسش ۲۶ ۲۶ ۰۸/۱ ۸۳/۰پرسش ۲۷ ۲۶ ۱۹/۱ ۸۸/۰پرسش ۲۸ ۲۶ ۶۲/۰ ۹۲/۰پرسش ۲۹ ۲۷ ۲۲/۰ ۵۷/۰پرسش ۳۰ ۲۵ ۶۴/۰ ۶۹/۰ جدول ۱۱-۴مقادیر پرامترهای توصیفی طبقه شرکتها و

موسسات کوچک پرسش ها تعداد پاسخ دهنده ها میانگین انحراف معیارپرسش ۱ ۴۳ ۴۹/۲ ۵۴/۰پرسش ۲ ۴۳ ۲۱/۲ ۵۵/۰پرسش ۳ ۴۳ ۵۳۲ ۵۰/۰پرسش ۴ ۴۲ ۷۹/۰ ۸۰/۰پرسش ۵ ۴۱ ۴۹/۱ ۹۷/۰پرسش ۶ ۴۱ ۷۸/۱ ۸۷/۰پرسش ۷ ۴۲ ۷۴/۱ ۹۳/۰پرسش ۸ ۴۲ ۰۷/۱ ۱۶/۱پرسش ۹ ۴۳ ۲۱/۱ ۰۲/۱پرسش ۱۰ ۴۳ ۲۸/۲ ۷۶/۰پرسش ۱۱ ۴۳ ۶۳/۱ ۹۷/۰پرسش ۱۲ ۴۳ ۰۵/۲ ۸۹/۰پرسش ۱۳ ۴۲ ۱۴/۱ ۰۱/۱پرسش ۱۴ ۴۰ ۸۸/۰ ۹۸/۰پرسش ۱۵ ۴۳ ۲۳/۱ ۸۶/۰پرسش ها تعداد پاسخ دهنده ها میانگین انحراف معیارپرسش ۱۶ ۴۲ ۱۲/۱ ۹۳/۰پرسش ۱۷ ۴۳ ۰۰/۱ ۰۱/۱پرسش ۱۸ ۴۱ ۰۷/۱ ۹۲/۰پرسش ۱۹ ۴۳ ۶۳/۱ ۸۹/۰پرسش ۲۰ ۴۳ ۳۰/۰ ۵۹/۰پرسش ۲۱ ۴۳ ۹۳۰ ۹۲/۰پرسش ۲۲ ۴۲ ۰۰/۱ ۹۰/۰پرسش ۲۳ ۴۲ ۴۳/۰ ۸۲/۰پرسش ۲۴ ۴۲ ۱۴/۱ ۸۹/۰پرسش ۲۵ ۴۲ ۷۴/۰ ۷۹/۰پرسش ۲۶ ۴۲ ۶۲/۱ ۷۲/۰پرسش ۲۷ ۴۲ ۴۳/۱ ۸۲/۰پرسش ۲۸ ۴۲ ۹۳/۰ ۹۹/۰پرسش ۲۹ ۴۳ ۱۰/۰ ۷۲/۰پرسش ۳۰ ۴۲ ۰۰/۱ ۸۲/۰ جدول ۱۱-۴مقادیر پرامترهای توصیفی طبقه شرکتها و موسسات متوسط پرسش ها تعداد پاسخ دهنده ها میانگین انحراف معیار پرسش ۱ ۳۹ ۷۹/۲ ۶۹/۰پرسش ۲ ۳۹ ۶۴/۲ ۴۸/۰پرسش ۳ ۳۹ ۷۲/۲ ۷۱/۰پرسش ۴ ۳۷ ۸۴/۰ ۹۴/۰پرسش ۵ ۳۷ ۶۲/۱ ۰۵/۱پرسش ۶ ۳۶ ۸۱/۱ ۹۴/۰پرسش ۷ ۳۸ ۹۵/۱ ۹۷/۰پرسش ۸ ۳۸ ۳۲/۱ ۱۹/۱پرسش ۹ ۳۹ ۴۶/۱ ۱۱/۱پرسش ۱۰ ۳۹ ۴۹/۲ ۷۱/۰پرسش ۱۱ ۳۹ ۹۲/۱ ۰۲/۱پرسش ۱۲ ۳۹ ۲۱/۲ ۸۵/۰پرسش ۱۳ ۳۸ ۴۲/۱ ۰۹/۱پرسش ۱۴ ۳۵ ۹۷/۰ ۰۳/۱پرسش ۱۵ ۳۹ ۷۴/۱ ۹۵/۰پرسش ها تعداد پاسخ دهنده ها میانگین انحر۰۳/۱اف معیار۹۵۰ پرسش ۱۶ ۳۹ ۲۸/۱ ۸۵/۰پرسش ۱۷ ۳۹ ۱۸/۱ ۲۲/۱پرسش ۱۸ ۳۷ ۲۲/۱ ۹۰/۰پرسش ۱۹ ۳۹ ۸۷/۱ ۸۵/۰پرسش ۲۰ ۳۹ ۴۱/۰ ۷۱/۰پرسش ۲۱ ۳۹ ۱۳/۱ ۹۴/۰پرسش ۲۲ ۳۸ ۲۴/۱ ۹۸/۰پرسش ۲۳ ۳۸ ۴۵/۰ ۸۵/۰پرسش ۲۴ ۳۸ ۵۳/۱ ۹۴/۰پرسش ۲۵ ۳۸ ۸۲/۰ ۷۶/۰پرسش ۲۶ ۳۸ ۵۸/۱ ۷۸/۰پرسش ۲۷ ۳۸ ۵۸/۱ ۸۲/۰پرسش ۲۸ ۳۸ ۰۵/۱ ۹۷/۰پرسش ۲۹ ۳۹ ۳۸/۰ ۸۰/۰پرسش ۳۰ ۳۸ ۱۳/۱ ۸۹/۰ جدول ۱۲-۴مقادیر پرامترهای توصیفی طبقه شرکتها و موسسات بزرگ بررسی سوال سوم تحقیقسوال مذکور بیان می کند "آیابه کارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات و موسسات آستان قدس رضوی موجب کاهش هزینه های حسابرسی شده است یا خیر این سوال دارای دو سوال فرعی می باشد که به بررسی انها پرداخته می شود". براساس اطلاعات حاصله از موسسات و شرکتهای مذکور جدولی به شرح زیر تدوین گردیدکه چنانچه مشهود است به تفکیک هزینه های عمومی و بازرسی ،هزینه سربار و هزینه های پرسنلی را برای سالهای ۸۱ تا ۸۵ نشان می دهد.هزینه ها سال ۸۱ سال ۸۲ سال ۸۳ سال ۸۴ سال ۸۵هزینه های عمومی و بازرسی ۲/۱۰ ۱۰ ۳/۱۴ ۵/۱۳ ۸/۱۴هزینه سربار ۴/۶ ۹/۵ ۱/۵ ۳/۵ ۸/۴هزینه های پرسنلی ۴/۸۳ ۱/۸۴ ۶/۸۰ ۳/۸۱ ۴/۸۰جدول ۱۴-۴ساختار هزینه سازمان برحسب درصدبر اساس این اطلاعات هزینه های پرسنلی در این دوره زمانی به طور منظم کاهش داشته است هزینه سربار در حالیکه در طول دوره کاهش یافته است در سال ۸۴ به نسبت ۸۳افزایش ۲/۰ درصدی داشته است هزینه های عمومی و بازرسی نیز با به طور نا منظم افزایش داشته است در سوال فرعی داریم " آیابه کارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات و موسسات آستان قدس رضوی موجب کاهش هزینه های سربار شده است" هزینه های سربار شامل هزینه های سوخت و تعمیرات وسائط نقلیه ،هزینه های استهلاک دارایی ثابت و... میباشد.از انواع مختلف هزینه های سربار تنها هزینه های نوشت افزار و مطبوعات و هزینههای تحقیق و اموزش می باشن که نرم افزار حسابرسی می تواند بر انها تاثیر گذار باشدهزینه نوشت افزار و مطبوعات این هزینه ها شامل هزینه کاغذ و مطبوعات می باشد از این نوع هزینه ها هزینه ای که متاثر از نرم افزارهای حسابرسی می باشد که رقمی بسیار بی اهمیت است و در نتیجه نرم افزار های حسابرسی بر هزینههای مذکور ،بیتاثیر می باشد.هزینه تحقیق و اموزشاین هزینه ها که شامل تحقیق و اموزش می باشد که هزینه ای که متاثر از نرم افزار های حسابرسی می باشد هزینه نصب و پشتیبانی نرم

افزار مذکوراست.جمع بندیبکارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات شرکتها و موسسات آستان قدس موجب افزایش هزینه سربار شده است با توجه به انکه در شروع هر فعالیت حسابرسی ،یک شرکت رآیانه ای اقدام به نصب نرم افزار و انتقال اطلاعات حسابداری شرکتها به سیستم نرم افزاری می نماید لذا هزینه های نصب و پشتیبانی جز هزینه های متغیر محسوب می گردد.سایر یافته های تحقیق در انتهای پرسشنامه بخشی به منظور ارائه نظرات پاسخ دهندگان درمورد نرم افزار حسابرسی سازمان گنجانده شده است.در زیر اهم یافته های بیان شده است۱. اقدامات لازم جهت اموزش کارکنان به منظور استفاده کارا و اثر بخش از نرم افزار مذکور ،مناسب نبوده است.۲. پاسخ دهندگان بیان نمده اند که با توجه به اینکه انتقالاطلاعات حسابداری صاحبکار به سیستم نرم افزاری و به روز کردن این اطلاعات ،تنها در محل شرکت رآیانه ای صورت می پذیرد ،این امر سبب اتلاف وقت حسابرسی می گردد، به گونه ای که گاهی مشاهده شده است عملیات حسابرسی اغاز گشته اما هنوز سیستم نرم افزاری حسابرسی اماده نشده است و حسابرسان منتظر سیستم می باشند .بنابراین،اانان بیان داشتند که این نحوه پشتیبانی سیستم مناسب نمی باشد۳. نرم افزار کنونی ناقص می باشد و باید پیگیری های لازم جهت ارتقا و به روز کردن انجام پذیرددر این تحقیق سعی گردید تا به بررسی نرم افزاری حسابرسی سازمان بازرسی آستان قدس رضوی و تاثیر آن بر عملیات حسابرسی از سه جنبه کارایی اثر بخشی و هزینه ها پرداخته شود.در این رابطه سه سوال مطرح شده است.در سوال اول ودوم این موضوع مطرح گردید که آیابه کارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکت ها و موسسات کوچک متوسط و بزرگ آستان قدس رضوی موجب افرایش کارایی و اثر بخشی شده است یا خیر همچنیم در سوال سوم تحقیق این پرسش مورد بررسی قرار گرفت که آیابکارگیری نرم افزار های حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکت ها و موسسات کوچک متوسط و بزرگ آستان قدس رضوی موجب کاهش هزینه های حسابرسی شامل هزینه های پرسنلی و سربار شده است یا خیر.به منظور بررسی سوال اول و دوم پرسشنامه ای تهیه گردید و از ۴۸ نفر از حسابرسان سازمان که با نرم افزار حسابرسی ان اشنایی متوسط به بالا داشتند نظر سنجی به عمل امد.جهت بررسی سوال سوم تحقیق با استفاده از تجزیه و تحلیل هزینه های در سالهای مورد نظر به نتیجه حاصله رسیدیم در این فصل ابتدا به بیان نتایج حاصل از بررسی سوالات تحقیق پرداخته ،سپس پیشنهادات تحقیق و پیشنهادات آتی بیان شده اندنتیجه گیری بررسی سوال اول تحقیق این سوال شامل سه سوال فرعی می باشد در این سوالات ،این پرسش مطرح گردید که آیابکارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات کوچک،متوسط و بزرگ آستان قدس رضوی موجب افزایش کارایی شده است یا خیر.به منظور سنجش متغیر کارایی ،پرسش های ۱الی ۱۵ پرسشنامه طراحی شدند .با توجه به اینکه میانگین ۱۵متغیر مذکور در هرسه طبقه شرکتها و موسسات کوچک متوسط و بزرگ بالاتر از صفر (بدون تغییر)می باشد،لذا این نتیجه حاصل می شود که بکارگیری نرم افزارهای حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات کوچک،متوسط و بزرگ آستان قدس رضوی موجب افزایش کارایی گردیده است.لیکن با توجه به این که میانگین متغیر کارایی در طبقه شرکتها و موسسات کوچک نزدیک به ۱ (کمی مناسب)می باشضد،نتیجه می شود که نرم افزار حسابرسی سازمان در این طبقه ،دارای کارایی کمی مناسب می باشد،همچنین با توجه به این که در شرکتها و موسسات متوسط و بزرگ ماینگین مذکور نزدیک به ۲ مناسب می باشد،این نتیجه حاصل می گردد که نرم افزار حسابرسی سازمان در این دو طبقه کارایی نسبتا مناسبی دارد.نتیجه گیری بررسی سوال دوم تحقیق این سوال نیز شامل سه سوال فرعی می باشد در این سوالات ،این پرسش مطرح گردید که آیابکارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات کوچک،متوسط و بزرگ آستان قدس رضوی موجب ارتقاء اثر بخشی شده است یا خیر.جهت سنجش متغیر کارایی ،پرسش های ۱۶الی ۳۰ پرسشنامه طراحی شدند .با توجه به اینکه میانگین ۱۵متغیر مذکور در هرسه طبقه شرکتها و موسسات کوچک متوسط و بزرگ بالاتر از صفر (بدون تغییر)می باشد،بنابراین این نتیجه حاصل شد که بکارگیری نرم افزارهای حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات کوچک، متوسط و بزرگ آستان قدس رضوی موجب رضوی موجب ارتقاء

اثر بخشی گردیده است از انجا که میانگین متغیر کارایی در طبقه شرکتها و موسسات کوچک کمتر ۱ (کمی مناسب)می باشد،نتیجه می شود که نرم افزار حسابرسی سازمان در این طبقه ،اثر بخشی ضعیفی دارد،همچنین با توجه به این که در شرکتها و موسسات متوسط و بزرگ ماینگین مذکور نزدیك به ۱(کمی مناسب) است ، نتیجه می شود که نرم افزار حسابرسی سازمان در این دو طبقه دارای اثر بخشی کمی مناسب می باشد.نتیجه گیری بررسی سوال سومسوال سوم داری دو سوال فرعی می باشد که به شرح زیر بررسی گردید:سوال فرعی اول در این سوال ،این پرسش مطرح گردید که آیابکارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات آستان قدس رضوی موجب کاهش هزینه های پرسنلی شده است یا خیر.به منظور بررسی این سوال با استفاده از تفکیك هزینه های عمومی اداری و هزینه سربار و هزینه های پرسنلی برای شرکتهای مورد بحث در سالهای ۸۱تا ۸۵ صورت گرفته استو نتیجه حاصله این که بکارگیری نرم افزار های حسابرسی در این شرکتها موجب کاهش هزینه های پرسنلی شده است .سوال فرعی دوم در این سوال ،این پرسش مطرح گردید که آیابکارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات آستان قدس رضوی موجب کاهش هزینه های سربار شده است یا خیر.با توجه به اینکه از انواع مختلف هزینه های سربا تنها هزینه های نوشت افزار و مطبوعات و هزینه های آموزش و تحقیق می باشند که نرم افزار های حسابرسی می تواند بر انها تاپیر گذار باشد ، لذا به بررسی این دو هزینه پرداخته شده است.نتایج بررسی حاکی از ان است که نرم افزار حسابرسی بر هزینه نوشت افزار و مطبوعات ،فاقد تاثیر می باشد و از هزینه های تحقیق و اموزش ،تنها هزینه ای کهمتاثر از نرم افزار حسابرسی می باشد ،هزینه های نصب و پشتیبانی نرم افزار مذکور می باشد.با توجه به افزایش این هزینه ها در طی سالهایی که از بکارگیری این نرم افزار می گذرد نتیجه می شود که بکارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات آستان قدس رضوی موجب کاهش هزینه های سربار شده است. نتیجه گیری کلی بررسی سوال سوم تحقیقسوال مذکور بیان می کند که آیابکارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات آستان قدس رضوی موجب کاهش هزینه های حسابرسی شده است یا خیر.این سوال دارای دو سوال فرعی می باشد که از برایند انها پاسخ سوال بدست می اید.نتیجه برررسی سوال فرعی اول کاهش هزینه های پرسنلی توسط نرم افزار سازمان را تایید نمود.در مقابل نتیجه بررسی سوال فرعی دوم افزایش در هزینه سربار توسط نرم افزار مذکور را اثبات نمود بنابر این با مقایسه رقم کاهش یافته هزینه های پرسنلی با رقم افزایشی هزینه سربار این نتیجه حاصل می گردد که بکارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات آستان قدس رضوی در مجموع موجب کاهش هزینه های حسابرسی شده است .نتیجه گیری نهایینتایج تحقیقات حاکی از ان است که نرم افزار های حسابرسی سازمان از لحاظ کارایی ، در طبقه شرکتها و موسسات کوچك دارای کارایی کمی مناسب می باشد و در طبقه شرکتها و موسسات بزرگ کارایی نسبتا مناسبی دارد . همچنین از جهت اثر بخشی ، در طبقه شرکتها و موسسات کوچك ،اثر بخشی ضعیفی داردو در طبقه شرکتها و موسساتمتوسط و بزرگ دارای اثر بخشی کمی مناسب می باشد.در مجموع این نتیجه حاصل می شود که بکارگیری نرم افزار حسابرسی در عملیات حسابرسی شرکتها و موسسات کوچك ،متوسط و بزرگ آستان قدس رضوی ، موجب ارتقاء کارایی و اثر بخشی شده است .همچنین نتایج این تحقیقات گویای این مطلب است که رابطه مستقیمی میان حجم و اندازه شرکتها و موسسات حسابرسی شونده و میزان اثر بخشی و کارایی نرم افزار مذکور وجود دارد ،به گونه ای که هرچه شرکتها و موسسات حسابرسی شونده بزرگتر شوند ،کارایی و اثر بخشی نرم افزار نیز افزایش می یابد.پیشنهاد های کاربردی به منظور استفاده کاراتر و اثر بخش تر از نرم افزار حسابرسی سازمان پیشنهادهایی به شرح ذیل ارائه می گردد:۱. پیشنهادات زیر در رابطه با ارتقاء نرم افزار مذکور مطرح می شود:□ به منظور کمك به انجام آزمون های کنتر ل،قابلیت اتصال اینرم افزار به سیستم های فروش ، خرید، حقوق و دستمزد شرکتها و موسسات حسابرسی شونده ، فراهم گردد تا حسابرسان بتوانند با دسترسی به اطلاعات این سیستم ها ،آزمون های کنترل را با سرعت و دقت بیشتر انجام دهند.□ به منظور دسترسی سریعتر حسابرسان به اطلاعات حسابرسی پرونده جاری در این

نرم افزار تعبیه گردد .بنـابراین لازم است ایرادات کشف شده توسط حسابرس به سیستم منتقل شود و همچنیت شواهـد و مـدارک مورد نیاز جهت استفاده در پرونده ، اسکن شده و به سیستم منتقل گردد.همچنین تعبیه پرونـده دائم در سیستم و داشتن قابلیت جستجو در اطلاعات این پرونـده ، از قبیل جستجو در صورتجلسات هیئت مدیره ،مجامع و سایر مدارک ،مفید به نظر می رسد.□ به منظور انجام سریعتر و دقیق تر تحلیل های مورد نیاز حسابرسی قابلیت انتقال به excel موجود ،تقویت شده و در تمامی صفحات گنجانده شود . به عنوان مثال در قسمت گردش ویژه حساب این قابلیت وجود ندارد.□ به منظور ارتقاء توان تحلیلی حسابرسان و مشخص شدن ایرادات بلقوه موجود در اطلاعات مالی صاحبکار ،گزینه ای جهت محاسبه نسبت های مالی ، مقایسه این نسبت ها با نسبت های مالی سایر واحد های هم صنعت و یا شاخص صنعت ،انجام محاسبات مربوط به انواع تسهیلات مالی ،تعیین حصه جاری و بلند مدت آن ،محاسبه استهلاک دارایی ها و سایر اطلاعات تحلیلی تعبیه گردد.□ به گونه ای برنامه ریزی شود که به تدریج توانـایی های یک سیستم خبره به نرم افزار مـذکور افزوده گردد.در این راستا حسابرسان بایـد تجربیات خوددر زمینه رسیدگی به اطلاعات مالی صاحبکاران و نحوه دستیابی به ایرادات با اهمیت را به صورت سوال و جواب در اوردند تا این موارد به سیستم انتقال یابد. به مرور و با افزوده شدن این سوال و جواب خا به سیستم ،نرم افزار مذکور می تواند به عنوان یک سیستم هوشمند در اختیار حسابرسان در اید.□ به منظور دسترسی سریع تر به اطلاعات سایر شرکتها و موسسات آستان قدس رضوی ،اطلاعات ان شرکت ها و موسسات نیز در نرم افزار تعبیه گردد ،به گونه ای که در هنگام حسابرسی یک شرکت ،قابلیت دسترسی به اطلاعات سایر شرکتها و موسسات نیز ممکن باشد.□ پیشنهاد می شود به منظور اشنایی بهتر و سریعتر حسابرسان بـا نرم افزار سازمـان ،گزینه ای تحت عنوان کمک تعبیه گردد. این گزینه می توانـد شامل بخش هـایی از قبیـل معرفی نرم افزار ،راهنمـای استفاده از ان بـا ذکر نمونه و پاسخ به سوالات رایج حسابرسان باشد۲. پیشنهاد می شود به مقوله اموزش کارکنان به منظور استفاده کاراتر و اثر بخش تر از نرم افزار مـذکور، توجه ویژه صورت پـذیرد .در این راستا تشکیل کلاس های اموزشـی ، آماده سازی راهنمای استفاده از نرم افزار و توزیع آن در میـان حسابرسـان مفیـد به نظر می رسـد.۳. بـا توجه به این که انتقـال اطلاعـات حسابـداری صاحبکار به سیستم نرم افزاری و به روز کردن این اطلاعات ،تنها در محل شرکت رایانهای صورت می پذیرد که این امر ،اتلاف در وقت و زمان حسابرسی را موجب می گردد،پیشنهاد می شود ،سازمان ،حقوق متعلق به شرکت مذکور را خریداری نماید و سپس با تعبیه گزینه ای در نرم افزار مـذکور ،قـابلیت انتقال اطلاعات را توسط حسابرسان فراهم آورد .۴. بـا توجه به اینکه نرم افزار کنونی ناقص می باشـد لازم است پیگیری های لازم جهت ارتقاء و به روز کردن آن انجام پـذیرد .بـدین منظور پیشنهاد می گردد،مسئولی جهت پیگیری تعیین شود ،سپس بـا برگزاری جلساتی با حسابرسان ، نیازها و انتظارات آنان از نرم افزار و راهکارهای مربوط به ارتقاء سیستم شناسایی شود.در این زمینه با توجه به نیاز مبرم به دانش رایانه و برنامه نویسی ،لازم است متخصصـی در این امر همراه شود .پیشنهاد ها برای تحقیقات آتی ۱. بررسی تاثیر آموزش کارکنان و خدمات پشتیبان سیستم در استفاده بهینه از فناوری اطلاعات و نرم افزارهای حسابرسی۲. بررسی تاثیر تکنیک های رایانه ای حسابرسی بر فرایند حسابرسی مستمر۳. بررسی تاثیر فناوری اطلاعات بر بهره وری موسسات حسابرسی واقع در ایران ۴. بررسی رابطه میـان میزان استفاده از فنـاوری اطلاعـات و نـوع و ساختـار موسسات حسابرسی واقع در ایرا ن۵. انجام همین مورد مطاله در سایر موسسات حسابرسی کشور۶. طراحی فرم سنجش کـارایی و اثر بخشی نرم افزار هـای حسابرسیمنابع ومـأخذ۱. انجمـن حسابرسـان سیستم هـای اطلاعـاتی(۱۳۷۸) حسابرسی کامپیزاستانداردهایحسابرسی سیستم اطلاعـاتی کـامپیوتری ترجمه عبـاس اربـاب سلیمانی و ناصـر آریـا .مرکز تحقیقات تخصص حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسـی . نشریه شماره ۱۳۰ ۲. بزرگ اصـل .موسوی و صـفار .محمـد جواد (۱۳۸۱).حسابرسی عملیاتی. ماهنامه حسابداری شماره۱۴۰ ۳.بنی فاطمه کاشانی . سید محمد رضا آشنایی بابرخی مفاهیم اساسی حسابرسی عملیاتی (کارایی). مجله حسابرس. تابستان ۴. دانایی فرد .حسن الوانی .سید محمد وآذر .عادل . روش شناسی پروهش کیفی در مدیریت .

رویکری جامع . انتشارات صفار– اشراقی۵ . دیویس گوردون بیتر. دوک گورودون و نانس ویلیام . حسابرسی کامپیوتری: بکارگیری نرم افزار های عمومی در حسابرسی ترجمه و تالیف ناصر آریا .مرکز تحقیقات تخصصی حسابدار ی وحسابرسی سازمان حسابرسی .نشریه ۱۱۶۷.فرقاندوست حقیقی .کامبیز ارتقای کیفیت یا حفظ ظاهر . مجله حسابرس۸ . کشتکار ملکی حبیب اله کاربرد کامپیوتر در مدیریت و حسابداری .انتشارات سمت۹ . کمیته تدوین استاندارد های حسابرسی اصول ضوابط حسابداری و حسابرسی. استاندارد های حسابرسی۱۰. کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی مصوبات کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی . مجله حسابرس. شماره ۱۰ بهار.

حسابرسی عملکرد و عملیاتی

افشین نخبه فلاح

چکیده: سیستم اقتصادی یک کشور به میزان قابل توجهی به تصمیم گیریهای مدیریت در واحدهای اقتصادی بستگی دارد. بدیهی است این تصمیم گیریها نقش تعیین کننده ای در میزان درآمد های اقتصادی و ثمر بخش بودن فعالیتهای تعیین شده و استفاده بهینه از امکانات تولیدی و خدماتی مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی کشور دارند. لذا اصولاً صاحبان سهام و یا نمایندگان آنها همواره می خواهند بدانند که آیا مدیران اجرایی در تصمیم گیریهای خود صحیح عمل کرده اند یا خیر؟ و آیا توانسته اند از امکانات موجود حداکثر استفاده را کنند یا خیر؟ آیا در موسسات افزایش کارایی و رعایت صرفه اقتصادی انجام شده است؟ امروز در محیط اقتصادی که دارای نظامهای متعدد و ابعاد گوناگون است، مدیریت سازمانی تأکید فزاینده ای بر ارزیابی صرفه اقتصادی، کارآیی و اثر بخشی عملیات سازمانی دارد. حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری برای این ارزیابی به کار می رود. در محیطهای رقابتی ضروری است تا مدیران با استفاده از فرایند ارزیابی عملکرد به هدایت صحیح امور در مسیر پیشرفت کار و در جهت اهداف و استراتژی های مورد نظر سازمان به شیوه ای آگاهانه بپردازند.با توجه به تغییرات و تحولات سریع و افزایش توان و قابلیتهای رقابتی شرکتها وسازمانها در جهان امروز میزان مطلوبیت عملکرد تک تک اجزای کاری سازمان و مجموع آن می تواند به عنوان معیار سنجش مؤفقیت یک سازمان برای مدیران بسیار حائز اهمیت باشد و با استفاده از آنها می توانند به سنجش ارزیابی وضعیت موجود طرحهای استراتژیک سازمان و بررسی عملکرد اجزای کاری آن پرداخته و برای ارتقا و بهبود اثربخشی و کارآیی آنها اقدام کنند. گسترش رقابت موجب شده تا مدیریت ارشد در بسیاری از سازمانهای نوین در به دست آوردن موقعیت مناسب در بازار و حفظ آن تمرکز یابد. مدیران دریافته اند بسیاری از سیستم های سازمانی که انتظار می رود برای پیشبرد عملیات مفید واقع شود در جهت عکس اهداف سازمان حرکت می کند و موجب عقب ماندگی می شود.حسابرسی عملکرد یک ابزار مفید برای اصلاح این سیستم ها و هدایت سازمان به سوی اهداف آن است. در کشور ما مدیریت بخش اعظم منابع اقتصادی بر عهده دولت است و کیفیت مدیریت آن در سرنوشت ملت آثار اساسی دارد. مدیران بخش دولتی باید در برابر مردم و نمایندگان آنان پاسخگو باشند و ابزار این پاسخگویی را بر اساس اطلاعات معتبر فراهم کنند. ماهیت بخش دولتی ایجاب می کند که در این بخش، حسابرسی عملکرد علاوه بر رسیدگی به صورتهای مالی و اظهار نظر در چارچوب اصول و ضوابط حسابرسی مالی الزامی شود. از این رو لازم است حسابرسان ضمن استفاده از خدمات متخصصان در زمینه های مختلف به ارزیابی کیفیت تصمیم گیریهای مدیریت بپردازند و نتیجه‌گیریها و پیشنهادات اصلاحی خود را جهت بهبود هر چه بیشتر مدیریت ارائه کنند.با توجه به اهمیت بهبود در ارتقا مدیریت در سازمانها به خصوص در بخش دولتی ضرورت دارد که مدیران نسبت به استقرار سیستم های جامع کنترل مدیریت اهتمام ورزند و آن را از لحاظ ارزیابی مستمر کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی مورد بازنگری قرار دهند. در این راستا حسابرسان مدیریت مشابه حسابرسان مالی می توانند در جهت بهبود و تقویت این سیستم ها نقش مهم و ارزنده ای را ایفاء کنند. در نتیجه حسابخواهی

مطلوب بخش دولتی هنگامی ایجاد می‌شود که با برنامه ریزی و عملکرد ارگانها بر اساس بیان آشکار اهداف و نتایج مورد انتظار مورد رسیدگی قرار گیرد، بنابراین حسابرسی عملکرد بیان واضحی از رعایت صرفه اقتصادی، کارآیی و اثربخشی در عملکرد تمامی سازمانهای بزرگ و کوچک است.مقدمهمدیریت را دانش به کار گیری مؤثر و کارآمد منابع برای دستیابی به اهداف سازمان تعریف می کنند و این منابع معمولاً شامل سرمایه، نیروی کار و منابعی است که در اختیار سازمان قرار دارد. یک مدیر باید عملیات سازمان را در جهت رسیدن به حداکثر منافع برنامه ریزی، سازماندهی و کنترل کند. در دنیای امروز مدیران مسئول و پیشتاز همواره تلاش می کنند از نظارت دقیق و ارزیابی عینی بر وظایف خود اطمینان لازم را به دست آورند تا در برابر موضوعهای پیش روی خود نیرومند و مسلط باقی بمانند و کارهای خود را درست و به موقع انجام دهند. بنابراین، آنان هیچگاه نباید در بهره گیری از خدمات کارشناسان و متخصصان خارج از سازمان خود برای تعیین مشکلات و ارائه راه حل آن تردید داشته باشد تا با استفاده از این خدمات به مؤفقیتهای روزافزون تری دست یابند.در سالهای اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسیها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونیهایی شده است و از آنجا که صورتهای مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفتهای عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه هایی نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است.بررسی علل درخواست روزافزون برای دریافت خدمات حسابرسی عملکرد نشان می دهد که دو موضوع زیر بستر مناسبی برای انجام این حسابرسی فراهم کرده است:- هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای اقتصادی؛- ارتقای تجربیات حسابرسان مستقل در زمینه تشخیص و یافتن واقعیتهای موجود در حسابرسی مالی و مشاوره مدیریت و ارائه رهنمودهای لازم به مدیران.حسابرسی عملکرداصطلاح حسابرسی عملکرد (PERFORMANCE AUDITING) یا حسابرسی عملیاتی معمولاً به منظور ایجاد تفاوت بین حسابرسی صورتهای مالی جهت اظهار نظر حرفه ای بر روی آن و حسابرسی که جوانب انتخاب شده یک سازمان را خارج از محدوده حسابها رسیدگی می کند به کار می رود .هدف از این حسابرسی ابتدا تعیین فرصتهایی جهت کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در عملیات بوده که این اهداف به موارد مرتبط با اهداف سازمان نیز ارتقا یافت . تفاوت عمده حسابرسیها در اهداف آنها است. حسابرسی صورتهای مالی درگیر مواردی است که منتهی به اظهار نظر درباره صورتهای مالی می گردد و آنچه که حسابرسی عملیاتی نامیده می شود با هدف کارایی ، صرفه اقتصادی ، اثربخشی بیشتر و رسیدن به نتایج سودآور اجرا می شود .تفاوت عمده ای در رویکردهای موجود در حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی مدیریت یا عملیاتی وجود ندارد چهار مرحله زیر در هر نوع حسابرسی اجرا می شود :۱- بررسی اولیه فعالیتها جهت به دست آوردن پیشینه لازم و ضروری؛۲- ارزیابی مسئولیتهای مرتبط با فعالیتها در جهت اطمینان و از اختیارات مجاز و محدودیتهای عملی مرتبط؛۳- مطالعه و آشنایی با خط مشی های برقرار شده توسط مدیریت از طریق رسیدگی اثربخشی روشهای عملیاتی و اداری و مشخص ساختن مناطق مشکل آفرین و ضعیف؛۴- گزارش نتایج حسابرسی و پیگیری جهت اعمال یافته ها و پیشنهادات.حسابرسی عملکرد بر نحوه به کارگیری منابع سازمان متمرکز است و به سیستم های اطلاعاتی و درون سازمانی و دستورالعمل ها می پردازد و بیشتر به صورت مشاور مدیریت عمل می کند.به عبارت بهتر، حسابرسی عملکرد عبارت است از فرایند سیستماتیک ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات تحت کنترل مدیریت و گزارش نتایج همراه با توجیه هایی برای بهبود عملیات به افراد ذیصلاح و ذینفع.مفاهیم اساسیحسابرسی عملکرد دارای سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است که از اهمیت زیادی برخوردار است. امروزه ارزیابی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیتهای خود برای کنترل فعالیتها تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد

مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان مستقل صورت گیرد.شکل شماره یک ارتباط بین داده، پردازش، ستانده و نیز کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی را بیان می کند:همان طور که در شکل شماره یک مشاهده می گردد، صرفه اقتصادی نسبت داده های برنامه ریزی شده و داده‌های واقعی با مقیاس، کارایی نسبت داده های واقعی به ستانده های واقعی و اثربخشی نسبت ستانده های واقعی به ستانده های برنامه ریزی شده است.دیوان محاسبات انگلستان این سه مؤلفه را به صورت زیر تعریف می کند :صرفه اقتصادی: حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر (مصرف با توجیه اقتصادی)؛کارایی :حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن(مصرف خوب) ؛اثربخشی: مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی پروژه ها، برنامه ها یا سایر فعالیتها (مصرف هوشمندانه).استانداردهااستانداردهای حسابرسی عملکرد شامل سه بخش استانداردهای عمومی، استانداردهای اجرای عملیات، استانداردهای گزارشگری است.الف) استانداردهای عمومی: استانداردهای عمومی سوای استانداردهای اجرای عملیات و گزارشگری به طور مشترک برای حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی عملکرد وضع گردیده است. این استانداردها عبارتند از: شرایط کارکنان مؤسسه حسابرسی، استقلال مؤسسه حسابرسی و حسابرسان، مراقبتهای تخصصی و حرفه ای و برقراری کنترل کیفیت.این استانداردها در کلیه مؤسسات حسابرسی، اعم از دولتی و غیر دولتی که حسابرسی برنامه ها، فعالیتها و وظایف دستگاههای دولتی، سازمانهای غیر انتفاعی و .... را به عهده دارند، کاربرد دارد.ب) استانداردهای اجرای عملیات:۱- برنامه ریزی: عملیات حسابرسی باید به حد کافی برنامه ریزی شود. برنامه حسابرسی باید در کلیه مراحل حسابرسی اجرا گردد. اهداف حسابرسی، حوزه عمل حسابرسی و متدولوژی حسابرسی هیچ کدام جدا از هم نیستند. لذا حسابرسان ناگزیرند این سه عنصر را همزمان برنامه ریزی و طراحی کنند.۲- سرپرستی: کارکنان به طور صحیحی سرپرستی شوند. به منظور تعیین اینکه آیا اهداف حسابرسی در جریان اجرا است، سرپرستی مستقیم حسابرسان و سایر اشخاصی که (مشاوران، کارشناسان و امثالهم) به امر حسابرسی می‌پردازند، الزامی است. اصول سرپرستی ایجاب می کند برای کارکنان آموزش لازم ترتیب داده شود.۳- رعایت قوانین و مقررات: هرگاه رعایت قوانین و مقررات برای تأمین اهداف حسابرسی ضرورت داشته باشد حسابرسان باید در مورد رعایت قوانین و مقررات به نحوی برنامه ریزی کنند تا اطمینان معقولی از کشف موارد خلاف فراهم شود. در کلیه مراحل اجرای حسابرسی، حسابرسان باید نسبت به حالات و رویکردهایی که می تواند دال بر اعمال خلاف قانون یا تخطی از قوانین و مقررات باشد، هوشیار باشند.۴- کنترل های مدیریتی:حسابرسان باید درکی از کنترل های مدیریتی که به موضوع حسابرسی مربوط می شود، بەدست آورند. هنگامی که کنترل های مدیریت در اهداف حسابرسی مهم هستند، حسابرسان باید مدارک کافی به منظور پشتیبانی از قضاوتهایشان در مورد کنترل ها، کسب کنند.۵- مدارک: دستیابی به مدارک مربوط، قابل اطمینان وکافی مبنای معقولی در جهت یافته ها و نتیجه گیریهای حسابرسان را فراهم می کند. کار حسابرسان باید در فرم کاربرگها ثبت و نگهداری شود. کاربرگها باید حاوی اطلاعات کافی باشند تا یک حسابرس مجرب بتواند بدون برقراری ارتباط با حسابرس قبلی، از مدارکی که قضاوتها و نتیجه گیریهای در خور اهمیت حسابرسان را به اثبات می رساند، پشتیبانی کند.ج) استانداردهای گزارشگری:۱-گزارش مکتوب: گزارش حسابرسی باید به طور کتبی تهیه و نتایج هر رسیدگی به آن منتقل شود.گزارش حسابرسی به منظور تأمین مقاصد زیر به صورت کتبی تهیه می شود:- انتقال نتایج حسابرسی به مسئولان در کلیه سطوح؛- نتایج حسابرسی کمتر در مظان سوء تفاهم قرار می گیرد؛- نتایج حسابرسی در معرض بازرسی همگانی قرار می گیرد؛- تسهیل پیگیری.۲- ارائه به موقع گزارش: گزارش حسابرسی باید به طریق مقتضی منتشر شود تا اطلاعات لازم برای استفاده به موقع در اختیار مقامات اداری و اشخاص ثالث ذینفع قرار گیرد.گزارش ولو اینکه با نهایت دقت تهیه شده باشد، ولی به موقع در اختیار تصمیم گیرندگان قرار نگیرد، از ارزش لازم برخوردار نخواهد بود. بنابراین، حسابرسان باید برای انتشار به موقع گزارش حسابرسی، برنامه ریزی لازم را معمول دارند.۳- محتوای گزارش: در گزارش حسابرسی باید اهداف، حوزه عمل و متدولوژی

حسابرسی بیان شود؛۴- ارائه گزارش: گزارش باید کامل، دقیق، قابل اثبات، قانع کننده و تا آنجا که موضوع اجازه می دهد شفاف و مختصر باشد؛۵- توزیع گزارش: گزارش کتبی حسابرسی باید توسط مؤسسه حسابرسی به مقامات مسئول سازمان تحت رسیدگی، مراجع ذیصلاح سازمانهایی که خواستار انجام حسابرسی بوده اند، یا ترتیب اجرای آن را داده اند از جمله سازمانهایی که وجوهی به سازمان تحت رسیدگی پرداخت کرده اند، تسلیم شود، مگر آنکه منع قانونی و یا ملاحظات دیگری وجود داشته باشد.اصول حسابرسی عملکردحسابرسی عملکرد شامل اصول زیر است:۱- حسابرسی عملکرد باید به عنوان جریانی کاملاً مستقل و بی طرفانه تلقی گردد؛۲- حسابرسی عملکرد ابزاری است در اختیار مدیریت برای شناخت مشکلات و رفع تنگناها و نگاهی عیب‌جویانه و انتقادی ندارد.هدف حسابرسی عملکرد انتقاد از عملیات جاری نیست بلکه هدف، بررسی عملیات از طریق همکاری با مدیریت و کارکنان، و تدوین برنامه ای برای پیشرفت عملیات است. مؤثرترین راه دستیابی به این امر، همکاری با کارکنان صاحبکار در حوزه هایی است که آنان شناخت لازم را از نقاط ضعف را دارند و در عین حال مایل به همکاری نیز هستند. مفهوم حسابرسی عملکرد باید به عنوان یک برنامه داخلی بازنگری در جهت اقتصادی و کارا کردن عملیات سازمان در نظر گرفته شود تا نتایج فزاینده ای را در پی داشته باشد؛۳- ارزشیابی عملکرد در ارتباط با مجموعه امکانات و عوامل محدود کننده فعالیتها مورد نظر قرار می دهد؛۴- در حسابرسی عملکرد باید با مسایل مسئولانه و متعهدانه برخورد کرد؛۵- در انجام حسابرسی عملکرد طرز فکر مدیریت دخالت داده می شود؛۶- حسابرسی عملکرد توسط افراد متخصص و آگاه به وضعیت مورد رسیدگی انجام می شود.پیشرفت و مؤفقیت در دستیابی به مزایای حسابرسی عملکرد تا حد زیادی به مهارتهای حسابرسان و طرز فکر مدیریت نسبت به آنان بستگی دارد. حسابرسانی که مأمور انجام چنین مسئولیتی می شوند باید توانائیهای لازم را در زمینه حسابرسی مالی، مدیریت و محیطهای عملیاتی داشته باشند. ویژگیهای یک حسابرس خوب در این زمینه عبارت است از:کنجکاوی؛ توانایی تجزیه و تحلیل ؛ توانایی متقاعد سازی؛ قضاوت خوب حرفه ای؛ آگاهی متعارف؛ بیطرفی؛ مهارت برقراری ارتباط؛ استقلال؛ اعتماد به نفس.علاوه بر ویژگیهای بیان شده، توانایی مشخص کردن نارسائیهای عملیاتی، توانایی مشخص کردن نواحی بحرانی و مشکل آفرین، خلاقیت در تکمیل مجموعه ای از تکنیک ها و مهارت انتقال نتایج حاصل از حسابرسی از دیگر خصوصیات حسابرسی عملکرد است.ارتباط با مفهوم کنترل های مدیریتنظر به اینکه تصمیم گیریهای مدیریت ، انجام فعالیتها و نتایج به دست آمده از آن در هر سازمان از درون سیستم‌های اطلاعاتی آن می گذرد و سیستم برنامه ریزی و کنترل مدیریت جزئی از سیستم های اطاعاتی موجود است. لذا مطالعه و آزمون کنترل های مدیریت در انجام حسابرسی عملکرد از ضروریات است . اصطلاح کنترل مدیریت ، کل سیستم واحد مورد رسیدگی را در برمی گیرد بنابر این، کنترل های مدیریت فعالیتهای داخلی و خارجی مدیریت را شامل می شود . سیستم مزبور شامل برنامه ریزی، سیاستگذاری و تدوین روشها و همچنین اقدامات واقعی انجام شده برای اداره امور واحد رسیدگی است که برای بهبود اجرای مؤثر مسئولیتهای محوله بر اساس روشها و نتایج مورد انتظار طراحی می شود . کنترل های مدیریت نه تنها شامل کنترل های داخلی بلکه در برگیرنده کنترل های خارجی منجمله قوانین جاری کشور ، محدودیتهایی که توسط سازمانهای مسئول کشور برای واحد در نظر گرفته شده است، شرایط بازار، امکانات استقراض، دریافت یارانه، محدودیتهای توزیع و قیمت‌گذاری محصول، پیشرفتهای فناوری ومحدودیتهای وضع شده توسط شرکتهای اصلی برای شرکتهای فرعی خود نظیر کنترل توزیع سود و کنترل قیمت فروش و توزیع محصولات است.سه وجه تمایز اصلی بین کنترل های مدیریت و کنترل های داخلی به شرح زیر است:۱- تأکید فزاینده بر نیاز به بیان هدفهای سازمان و برقراری ارتباط نزدیک آن با کنترل های مدیریت؛۲- تأکید فزاینده بر کنترل های خارجی در مقایسه با کنترل های داخلی؛۳- گسترش کنترل به منظور در بر گرفتن کلیه فعالیتهای مدیریت نظیر تولید ، حمل و نقل، تحقیق به جای تنها تأکید بر فعالیتهای حسابداری.دسترسی به اهداف کارایی و صرفه اقتصادی و اثربخشی به کنترل های مدیریت خوب بستگی دارد که مسئولیت مزبور بر عهده مدیریت واحد مورد رسیدگی است.کنترل های مدیریت شامل روشها

و خط مشی هایی جهت حصول موارد ذیل است:-برنامه ریزی ، سازماندهی و رهبری و کنترل عملیات؛-تائید اینکه منابع طبق قوانین و مقررات مورد استفاده قرار می گیرد؛-محافظت از منابع در مقابل سوء استفاده و هدر رفتن؛-اندازه گیری ، تنظیم و گزارشگری عملکرد واحد اقتصادی؛-اطمینان از دستیابی به اهداف؛- اطمینان از اینکه به داده های قابل اعتماد و معتبر دسترسی داشته ، نگهداری شده و در گزارشهای سالانه و سایر مدارک به درستی افشا می شود .در مرور اولیه کنترل های مدیریت ، حسابرس باید عوامل ذیل رادر نظر بگیرد :۱)آیا خط مشی های سازمان به طور کامل با اختیارات و امتیازات اساسی سازمان مطابق است؟۲)آیا سیستم روشها و کنترل های مدیریتی برای انجام این خط مشی ها همان طور که مد نظر مدیریت عالی جهت کارایی و صرفه اقتصادی بوده ، طراحی شده است؟۳)آیا سیستم کنترل مدیریت کنترل کافی بر روی منابع سازمان ، درآمد و هزینه ها فراهم می کند؟تعدادی از عواملی که حسابرس باید جهت ارزیابی سیستم کنترل مدیریت و تعیین نواحی مشکل آفرین در نظر بگیرد به قرار زیر است :۱- استفاده مدیریت از استانداردها یا اهداف برای قضاوت در مورد اجرا ، بهره وری ، کارایی یا استفاده از کالاها و خدمات؛۲- فقدان دستورالعملهای مکتوب که سبب عدم فهم درست ، درخواستهای متناقض ، انحرافات غیر قابل قبول و اجرای غیر یکنواخت می گردد؛۳- عدم مؤفقیت در قبول مسئولیتها؛۴- دو باره کاریها؛۵- استفاده نامناسب از وجه نقد؛۶- الگوی سازمانی غیر معقول و بیهوده؛۷- استفاده بیهوده ، ناکارا از کارکنان و منابع فیزیکی؛۸- کارهای ناتمام.شناسایی نواحی مشکل آفرینتکنیک های زیادی وجود دارد که حسابرس بتواند با آگاهی بیشتر نواحی مشکل آفرین را مشخص کند که در اینجا به تعدادی از آنها اشاره می کنیم :۱- بررسی فعالیت ها: اینکه اطلاعات از چه طریق به دست می آید و یک فعالیت چگونه انجام شود و نحوه کنترل آن چگونه است می تواند موارد غیر قابل کنترل یا مستعد آن را مشخص کند .در یک عملیات خرید، سه مرحله زیر می تواند نقاط کلیدی باشد :الف) تعیین میزان و کیفیت مواد خریداری شده؛ب) روشهای دستیابی به بهترین قیمت؛ج) روشهای تعیین درست کمیت و کیفیت.اگر در ارتباط با خریدهای عمده ، حسابرس به این نتیجه برسد که این مراحل نیاز به بازنگری دارد او باید قضاوت خود را بر روی آن عملیات متمرکز کند .۲- مرور گزارشهای مدیریتی: مرور گزارشهای داخلی که خود مدیریت به طور منظم برای به دست آوردن اطلاعات از آنها استفاده می کند، نیز می تواند اطلاعات با ارزشی درباره نواحی مشکل آفرین و ضعیف وشرایط و انجام کارها در اختیار حسابرسان قرار دهد.۳- مرور گزارش بازرسان و حسابرسان داخلی: حسابرس در اینگونه موارد باید به دلایل وقایعی که نکات ضعیف در سیستم مدیریتی را برایش آشکار می کند و به مدیریت عالی جهت رفع آن ارجاع نشده است، توجه کند.۴- بازرسی فیزیکی: بازرسیهای فیزیکی فعالیتهای سازمانی می تواند یک روش مفید برای مشخص کردن عدم کارایی یا مشکلاتی باشد که مورد توجه حسابرس است، که می توان به انباشت مازاد تجهیزات و مواد ، ابزار کم مصرف ، کارمندان بی انگیزه ، عودت محصولات از سوی مصرف کنندگان یا مشتریان ، دور ریختن مواد مفید و شبیه این موارد اشاره کرد .۵- بررسی و پیگیری رویدادها: یکی از راههای مفید جهت به دست آمدن بینش عملی درباره روشها می تواند تعقیب تعدادی از رویدادهای سازمان به طور کامل و از ابتدا تا انتها باشد .۶- مصاحبه با کارکنان: حسابرس می تواند اطلاعات با ارزشی از طریق مصاحبه با کارکنان به دست آورد و میزان مؤفقیت در دستیابی به اطلاعات مفید در این زمینه به شهرت حسابرس و سؤالات مطرح شده توسط او بستگی دارد .مقایسه با حسابرسی صورتهای مالیعلاوه بر اختلافات اشاره شده در بخشهای قبلی، حسابرسی عملکرد برخلاف حسابرسی صورت های مالی دارای اهداف و رویکردهای کلی تری است. حسابرسی عملکرد حرفه ای مستلزم انواع مهارتهاست و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. بخشهای مالی و حسابداری، تولید، مهندسی و کنترل موجودی، خدمات مشتریان، اعتبارات، خرید، پرسنلی و اداری، پردازش اطلاعات و بازاریابی و فروش از قسمتهایی هستند که می توانند مشمول حسابرسی عملکرد قرار گیرند.حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیتهای مدیریت را شامل می شود و هدف آن تعیین فرصتهایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روشها و عملیات

است.حسابرسی عملکرد به عنوان یک شکل مدرن حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی رعایت، است.تفاوت اصلی بین حسابرسی عملکرد و حسابرسی سنتی در نقش حسابرس است که در حسابرسی عملکرد نقش حسابرس بیشتر ارزیابی فعالیتها است.از تفاوتهای حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد می توان به نحوه مدیریت آن نیز اشاره کرد که حسابرسی مالی طی یک چرخه سالانه تکراری انجام می شود در صورتی که حسابرسی عملکرد به صورت پروژه مجزا انجام می‌شود.یکی دیگر از تفاوتهای موجود بین این دو نوع حسابرسی در سطح استاندارد بودن آنهاست که در آن طرح ریزی حسابرسی عملکرد در قالب یک شکل استاندارد ثابت بسیار مشکل است.حسابرسی عملکرد همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود توصیه های لازم را به دست آورند و به این ترتیب زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هرچه بیشتر و بهتر فراهم شود.حسابرسی عملکرد بر خلاف حسابرسی صورتهای مالی، کمی بوده و عامل تجزیه و تحلیل در آن جایگاه خاصی دارد و نیز ضمن کمک به تخصیص بهینه منابع واحد اقتصادی، محدودیت فزونی منافع بر مخارج را بیشتر مدنظر قرار می دهد .نتیجه گیریرسیدن به عملیات کارا و اثربخش، مسئولیت اصلی مدیریت است و در کلیه ساختار سیستم مدیریت سازمان، عملیات و کنترل مدیریت باید در راستای رسیدن به این هدف طراحی گردد.حسابرسی عملکرد مدیریت، مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت است که ممکن است برخی از ویژگیهای حسابرسی صورتهای مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی دربر گیرنده بررسی روشمند فعالیتهای یک سازمان یا بخش مشخص از آن در دستیابی به اهداف مشخص است.اهداف کلی حسابرسی عملکرد الف) ارزیابی عملکرد در مقایسه با اهداف تعیین شده به وسیله مدیریت یا سایر معیارهای سنجش مناسب. ب) شناسایی فرصتهای بهبود عملیات از نظر صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی و ج) ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی های بیشتر، است.بررسی و آزمون کنترل های مدیریت نیز به عنوان یکی از مراحل اجرای حسابرسی عملکرد است که هدف اصلی آن تعیین هدف قطعی حسابرسی و نیز قابلیت اتکاء مدارک و شواهد داخلی واحد است.

منبع: ماهنامه تدبیر-سال شانزدهم-شماره ۱۶۵ منابع و ماخذ۱)حسینی عراقی ، حسین . حسابرسی دولتی . تهران: دانشکده امور اقتصادی ، ۱۳۷۸ .۲)رایدر ، هری آر . راهنمای جامع حسابرسی عملیاتی. برگردان از محمد مهیمنی و محمد عبداله پور ، تهران: سازمان حسابرسی ، ۱۳۸۰۳) کثیری ، حسین . «نگرشی بر حسابرسی عملکرد مدیریت در ایرلند و ارتباط آن با نظام کنترلی». مجموعه مقالات حسابرس ، شماره ۴ (تابستان ۱۳۷۵): ۵۹-۳۱ .

۱) Brown,Williams and Gallagher. Auditing Performance in Government . ۱۹۸۲.۲)Ellsworth H. Morse. ((Performance and operational auditing)). The journal of accountancy, June ۱۹۷۱.۳) H. Smith, Charles et.al. ((The need for and scope of the audit of management: A survey of attitudes)) .The accounting review , April ۱۹۷۲.۴)Office of the Comptroller and Auditor General of Bangladesh (C&AG) website. Government auditing standards in Bangladesh ۲۰۰۱.۵)W.A. Broadus, Joseph D. Comtoic. Performance auditing. AICPA. ۱۹۹۸..

حسابرسی عملکرد

ملوک حسین زاده

چکیده: رسیدن به عملیات کارا و اثر بخش مسئولیت اصلی مدیریت است. ساختار سیستم‌های مدیریت سازمان و کنترل مدیریت باید در راستای رسیدن به این هدف طراحی شوند.

حسابرسی عملکرد، مصداق بارزی از خدمات مشاوره مدیریت به شمار می آید که ممکن است برخی از ویژگیهای حسابرسی صورتهای مالی را داشته باشد. این نوع حسابرسی، در برگیرنده بررسی روشمند فعالیتهای یک سازمان یا بخش مشخصی از آن، در دستیابی به هدفهای مشخص است. بررسی و آزمون کنترلهای مدیریت، به عنوان یکی از مراحل اجرای حسابرسی عملکرد است که هدف اصلی آن تعیین هدف قطعی حسابرسی و نیز قابلیت اتکای مدارک و شواهد داخلی واحد است. حسابرسی عملکرد، ضمن تقویت جنبه های مثبت مدیریت، منجر به حل مسایل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره واحدهای تجاری می شود. مقدمه در دنیای امروزی، مدیران پیشتاز، همواره تلاش می کنند از نظارت دقیق و ارزیابی عینی بر وظایف خود و دیگران اطمنیان لازم را به دست آورند تا در برابر موضوعهای پیش روی، نیرومند و مسلط باقی بمانند و کارهای خود را درست و به موقع انجام دهند. بنابراین آنان هیچگاه نباید در بهره گیری از خدمات کارشناسان و متخصصان خارج از سازمان خود، برای تعیین مشکلات و ارائه راه حل آن تردید داشته باشند، تا با استفاده از این خدمات به موفقیتهای روز افزون تری دست یابند. حسابرسی عملکرد و خدمات مرتبط با آن از جمله ابزارهایی هستند که با هدف یاری رساندن به مدیران، برای هدایت و رهبری بهتر واحدهای اقتصادی شکل گرفته، تا با ارزیابی اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی در بنگاه های اقتصادی و ارائه پیشنهادهای عملی، مدیران را در اداره بنگاه کمک کند و شامل ارزیابی کیفی ابزارهای در اختیار مدیریت است. استانداردهای حسابرسی دولتی آمریکا در سال ۱۹۹۴ حسابرسی عملکرد را به صورت زیر تعریف می کند: یک بررسی هدفمند و سیستماتیک برای تهیه یک ارزیابی مستقل از عملکرد و فعالیتهای سازمان دولتی برای بهبود پاسخگویی عمومی و نیز سهولت تصمیم‌گیری واحدها. در سالهای اخیر، کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی هایی شده است. از آنجا که صورتهای مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر، به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفتهای عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه هایی نیاز به وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی ، کارایی صرفه اقتصادی عملیات به گونه چشمگیری افزایش یافته است. بررسی علتهای درخواست روز افزون برای دریافت خدمات حسابرسی عملکرد، نشان می دهد که دو موضوع زیر بستر مناسبی برای انجام این حسابرسی فراهم کرده است: ۱. هدایت مدیران برای توجه بیشتر به رعایت صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی در واحدهای اقتصادی؛ ۲ . ارتقای تجربه های حسابرسان مستقل، در زمینه تشخیص و یافتن واقعیتهای موجود در حسابرسی مالی و مشا وره مدیریت و ارائه رهنمودهای لازم به مدیران. مفاهیم اساسی حسابرسی عملکرد: حسابرسی عملکرد دارای سه مولفه: کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است که از اهمیت زیادی برخوردار است. امروزه ارزیابی، کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران بررسی عملکرد را به عنوان یکی از مسئولیتهای خود برای کنترل فعالیتها تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از راه واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان مستقل صورت گیرد. نمودار (۱) ارتباط بین داده، پردازش، ستانده و نیز کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی را بیان می کند: همان‌گونه که در مدل یادشده آمده، صرفه اقتصادی، نسبت داده های برنامه ریزی شده و داده های واقعی، کارایی، نسبت داده های واقعی به ستانده های واقعی و اثربخشی نسبت ستانده های واقعی به ستانده های برنامه ریزی شده، است. دیوان محاسبات انگلستان این سه مولفه را به صورت زیر تعریف می کند: صرفه اقتصادی: حداقل کردن بهای تمام شده منابع مورد نیاز یا مصرفی با توجه به کیفیت مورد نظر (مصرف با توجیه اقتصادی). کارایی: حداکثر ستانده با میزان نهاده ثابت یا ستانده ثابت با حداقل نهاده ممکن (مصرف خوب). اثر بخشی : مقایسه نتایج مورد نظر و نتایج واقعی پروژه ها، برنامه ها یا سایر فعالیتها (مصرف هوشمندانه). هدفهای حسابرسی عملکرد هدفهای کلی حسابرسی عملکرد موضوعهای زیر را شامل می‌شود: الف : ارزیابی عملکرد در مقایسه با هدفهای تعیین شده، به وسیله مدیریت یا سایر معیارهای سنجش. به منظور اطمینان یافتن از صرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشی عملیات، سیستم های برنامه ریزی

و کنترل مـدیریت از نظر طراحی و اجرا ارزیـابی می‌شود. این امر موارد زیر را در بر دارد: - اطمینـان یـافتن از وجود و به کـارگیری معیارهـای منـاسب برای ارزیـابی عملیات. این معیار معمولا به وسـیله مـدیریت یا سایر مراجع صـلاحیت‌دار تعیین می‌شود. - اطمینان یافتن از جامع و منسـجم بودن سیسـتم های اطلاعاتی و عملیاتی سازمان، شامل: برنامه ها، خط مشـی ها، روشها و راهکارها و درک آن از سـوی تمـامی سـطوح عملیـاتی. - اطمینـان یـافتن از تاکیـد بر رضـایت مشتریـان و اسـتفاده کننـدگان (درون سازمـان و برون سازمانی) خدمات و محصولات. - اطمینان یافتن از پیش بینی و به کارگیری سیسم ارزیابی و بازخور مناسب در سازمان. - اطمینان یافتن از اتکاء به گزارشـهای عملیاتی به عنوان یکی از مبانی اصلی تصمیم گیری مدیریت. ب : شناسایی فرصتهای بهبود عملیات از نظر صـرفه اقتصادی و کارایی و اثربخشـی، موارد زیر را شامل می شود: - تشـخیص توانایی ها و فرصتهای بالقوه، از جمله در حوزه های نیروی انسانی فناوری، ظرفیتهای بدون اسـتفاده، شیوه های تامین مالی و بازاریابی و ... - شناسایی مخاطرات احتمالی با اهمیت. ج : ارائه پیشـنهاد برای بهبود عملیات یا انجام اقدامات و رسیدگی های بیشتر. نوع و ماهیت و دامنه پیشنهادهای ارائه شده در جریان حسابرسـی عملکرد، بسیار متفـاوت است . در اغلب موارد ممکن است پیشـنهادهای ویژه ای ارائه شود. در سایر موارد ممکن اسـت بررسـیهای بیشتری ضـروری باشد که در این صورت حسابرس دلایل نیاز به انجام بررسیها و اقدامات بیشتر در این زمینه را، بیان می کند. اصول حسابرسی عملکرد حسابرسی عملکرد شامل اصول زیر است: ۱ . حسابرسی عملکرد باید به عنوان جریانی کاملا مستقل و بی‌طرفـانه تلقی شود. ۲. حسابرسـی عملکرد ابزاری است در اختیار مدیریت، برای شـناخت مشـکلات و رفع تنگناها و دیدی عیب جویانه و انتقادی نـدارد. هـدف حسابرسـی عملکـرد، انتقاد از عملیات جاری نیست، بلکه هـدف، بررسـی عملیات از راه همکاری با مـدیریت و کـا رکنـان و تـدوین برنـامه ای برای پیشـرفت عملیـات اسـت. مـوثرترین راه دستیـابی به این امر، همکـاری بـا کارکنـان صاحبکـار در حوزه هـایی است که آنان شـناخت لازم را از نقاط ضـعف دارنـد و در عین حال مایل به همکاری نیز هسـتند. مفهوم حسابرسی عملکرد باید به عنوان یک برنامه داخلی بازنگری در جهت اقتصادی و کارا کردن عملیات سازمان در نظر گرفته شود، تا نتایج فزاینده ای در پی داشـته باشد. ۳ . ارزشـیابی عملکرد، در ارتباط با مجموعه امکانات و عوامل محـدود کننده، فعالیتها را مورد نظر قرار می‌دهد. ۴ . در حسابرسـی عملکرد، باید با مسایل مسئولانه و متعهدانه برخورد کرد. ۵ . در انجام حسابرسی عملکرد، طرز فکر مـدیریت دخالت داده می‌شود. ۶. حسابرسـی عملکرد،توسط افراد متخصـص و آگاه به وضـعیت، مورد رسیدگی قرار می گیرد. پیشـرفت و موفقیت در دستیابی به مزایای حسابرسـی عملکرد، تا انـدازه زیادی بسـتگی به مهارتهای حسابرسان و طرز فکر مـدیریت نسبت به آنـان دارد. حسابرسـانی که مـامور انجـام چنین مسـئولیتی می شونـد بایـد توانـایی هـای لازم را در زمینه حسابرسـی مالی، مدیریت و محیط های عملیاتی داشته با شند. ویژگی های یک حسابرس خوب در این زمینه، عبارت است از: - کنجکاوی - توانایی تجزیه و تحلیل - توانایی متقاعـد سازی - قضاوت خوب حرفه ای - آگاهی متعارف - بیطرفی - مهارت برقراری ارتباط - اسـتقلال - اعتماد به نفس علاوه بر ویژگی های بیان شده، توانایی مشخص کردن نارساییهای عملیاتی، توانایی مشخص کردن نواحی بحرانی و مشـکل آفریـن، خلاقیت در تکمیـل مجمـوعه ای از تکنیکهـا و مهـارت انتقـال نتایـج حاصـل از حسابرسـی، از دیگر ویژگیهـای حسابرسـی عملکرد است. حسابرسـی عملکرد و کنترلهای مـدیریت از آنجا که تصـمیم گیریهای مـدیریت، انجام فعالیتها و نتایـج به دست آمـده از آن، در هر سازمـان از درون سیسـتم‌های اطلاعـاتی آن می گـذرد و سیسـتم برنـامه‌ریزی و کنترل مـدیریت جزئی از سیسـتم های اطلاعاتی موجود است، بنابراین مطالعه و آزمون کنترلهای مدیریت در انجام حسابرسی عملکرد از ضروریات است. در مرور اولیه کنترلهـای مـدیریت، حسـابرس بایـد این‌گونه عوامـل را در نظر بگیرد: ۱ . آیـا خـط مشـی هـای سازمان، به طور کامل با اختیارات و امتیازات اساسی سازمان منطبق است. ۲ . آیا سیسـتم روشها و کنترلهای مدیریتی برای انجام این خط مشی ها همان‌گونه که موردنظر مدیریت عالی برای کارایی و صـرفه اقتصادی بوده ، طراحی شده است؟ ۳ . آیا سیستم کنترل مدیریت، کنترل کافی بر روی منابع سازمان، درآمـد و هزینه‌ها فراهم می سازد؟ بخشـی از عواملی که حسابرس بایـد برای ارزیابی سیسـتم کنترل مـدیریت و

تعیین نواحی مشکل آفرین در نظر بگیرد، به قرار زیر است: – استفاده مدیریت از استانداردها یا هدفها برای قضاوت در مورد اجرا، بهره وری، کارایی یا استفاده از کالاها و خدمات. – نبود دستورکارهای مکتوب که سبب عدم فهم درست، درخواست های متناقض، انحرافهای غیر قابل قبول و اجرای غیر یکنواخت می شود. – عدم موفقیت در قبول مسئولیتها —؛ دو باره کاریها —؛ استفاده نامناسب از وجه نقد —؛ الگوی سازمانی غیر معقول و بیهوده؛ – استفاده بیهوده و ناکارا از کارکنان و منابع فیزیکی —؛ کارهای ناتمام. پرسشهای کلیدی حسابرسی عملکرد یک حسابرس نباید بدون توجه به حقایق و موارد ضروری درست، اطمینان حاصل کند. تعدادی از پرسشهایی که حسابرس باید پیوسته برای انجام رسیدگی‌ها در ذهن داشته باشد، عبارتست از: ۱ . چرا فعالیت انجام می شود؟ ۲ . چه ارزش افزوده ای دارد؟ ۳ . چرا به این روش اجرا می شود؟ ۴ . چگونگی اندازه گیری عملکرد چگونه است؟ ۵ . آیا مقیاسهای کارایی، صرفه اقتصادی و اثربخشی وجود دارند؟ ۶ . آیا می توانند به صورت کارا و موثرتر انجام شود؟ تکنیکهای حسابرسی عملکرد تکنیکهایی برای اجرای حسابرسی عملکرد وجود دارد که این تکنیک ها باید متناسب با نیاز و شرایط حسابرسی باشد. تعدادی از این تکنیکها که حسابرسان می توانند برای تجزیه و تحلیل و یا دستیابی به مدارک حسابرسی به کار برند، به شرح زیر است: ۱. رسیدگی و تهیه کاربرگ: موارد مکتوب، یکی از منابع مهم برای تهیه مدارک حسابرسی و نیز یکی از اجزای مهم بیشتر مطالعات است که می توانـد از راه بهره‌گیری از عناصر زیر حاصل شود: الف: صورتهای مالی؛ ب: گزارشهای سالانه؛ ج: مدارک مربوط به پروژه ها؛ د مکاتبه‌ها؛ ه: یادداشتها؛ و: گزارشهای حسابرسان داخلی؛ ز: سایر گزارشها. مدارک و مستندات به طور عمده از راه رسیدگی و مطالعه فایلها و کاربرگهای واحدهای مورد رسیدگی، به دست می‌آید. ۲. مصاحبه با کارکنان در حسابرسی عملکرد، یک ابزار اصلی برای جمع آوری مدارک است. ۳. مشاهده مستقیم. ۴ . مطالعات موردی : رسیدگی های موردی می توانـد یک راه موثر برای جمع آوری و تجزیه و تحلیل اطلاعات در حسابرسی عملکرد باشد. مطالعات موردی به رسیدگی عمیق رویدادهای انتخاب شده، به منظور فهم و اندازه گیری برنامه و فعالیتها کمک می کند. این روش بر روی ارزیابی کارایی خدمات مختلف نمونه های انتخاب شده کمک می کند. ۵ . محک زنی : هدف محک زنی، کمک به تعیین اختلافها از راه مقایسه با عملکردها و موارد مناسب دیگر است. این مقایسه از راه مقایسه با شعبه‌ها یا واحدهای دیگر موجود در کشور و یا خارج از کشور انجام شود. این تکنیک به تعیین فرصتهایی برای بهبود کارایی و صرفه اقتصادی کمک می کند. محک زنی از یک ترتیب ویژه مقیاس و شاخص برای مقایسه استفاده می کند و باعث تحریک واحدها به بهبود عملکردشان می شود. برای این مقایسه باید از موارد زیر اطمینان حاصل شود: – مقایسه به درستی انجام شده است — . روش جمع آوری داده ها باید یکنواخت باشد —. به واحد مورد رسیدگی اجازه داده نشود که مقایسه مطلوب را نپذیرد. ۶ . پرسشنامه: پرسشنامه شامل مجموعه‌ای از پرسشهای طراحی شده برای جمع آوری اطلاعات درباره موضوعی خاص است. هنگامی که مصاحبه با تعداد زیادی از کارکنان و افراد، مفید و باصرفه نباشد، پرسشنامه، یک ابزار با ارزش برای جمع آوری اطلاعات است که اغلب برای ارزیابی کیفیت خدمات یا دامنه بهبود در ارائه خدمات مورد استفاده قرار می گیرد. چگونگی طراحی پرسشنامه، تاثیر مستقیم بر اطلاعات حاصل از آن دارد. ۷ . بررسیها یک روش مفید برای جمع‌آوری اطلاعات جدید از لحاظ کمی و کیفی است. ۸ . فلوچارت: تجزیه یک فعالیت در قالب فلوچارت به تمرکز بر اشکال مهم آن کمک می کند. فلوچارت به طراحی متدولوژی مورد استفاده حسابرس نیز کمک می کند، مثلا: چه موقع از تکنیکهای محک زنی یا بررسی استفاده کند. ۹ . تجزیه و تحلیل آماری: این مرحله، زمانی که داده ها باید برای مشخص کردن روند یا مقایسه کردن تجزیه و تحلیل شوند، مورد استفاده قرار می گیرد. مقایسه حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد علاوه بر تفاوتهای قابل استنتاج از مطالب یادشده، حسابرسی عملکرد بر خلاف حسابرسی صورتهای مالی، دارای هدفها و رویکردهای کلی‌تر است . حسابرسی عملکرد حرفه ای، مستلزم انواع مهارتها است و دارای یک ارتباط اثربخش با تمام سطوح سازمانی و ارزیابی تمام جوانب یک سازمان است. بخشهای مالی و حسابداری، تولید، مهندسی و کنترل موجودی، خدمات مشتریان، اعتبارها،

خرید پرسنلی و اداری، پردازش اطلاعات و بازاریابی و فروش از بخشهایی هستند که می توانند مشمول حسابرسی عملکرد قرار گیرند. حسابرسی عملکرد حدود بیشتری از مسئولیت های مدیریت را شامل می‌شود و هدف آن تعیین فرصتهایی برای کارایی و صرفه اقتصادی بیشتر و بهبود اثربخشی در اجرای روش ها و عملیات است. این حسابرسی به عنوان یک شکل مدرن حسابرسی در مقایسه با حسابرسی صورتهای مالی است. در حسابرسی عملکرد، نقش حسابرس بیشتر ارزیابی فعالیتها است. از تفاوتهای حسابرسی مالی و حسابرسی عملکرد می توان به چگونگی مدیریت آن نیز اشاره کرد که حسابرسی مالی طی یک چرخه سالانه تکراری انجام می‌شود در صورتی که حسابرسی عملکرد، به صورت پروژه مجزا صورت می گیرد. یکی دیگر از تفاوتهای موجود بین این دو نوع حسابرسی، در سطح استاندارد بودن آنهاست که در آن طرح ریزی حسابرسی عملکرد در قالب یک شکل استاندارد ثابت، بسیار مشکل است. حسابرسی عملکرد، همواره دارای رهنمودهای لازم برای نقاط ضعف مربوط به عملکرد مدیران است و به مدیران واحد اقتصادی کمک می کند تا برای غلبه بر مشکلات و مسائل خود، توصیه های لازم را به دست آورند و به این ترتیب زمینه برای بهبود و بهسازی اجرای یک طرح، برنامه یا عملکرد سازمان و ارتقای کیفیت اجرای کارها هر چه بیشتر و بهتر فراهم شود. حسابرسی عملکرد بر خلاف حسابرسی صورتهای مالی کمّی بوده و عامل تجزیه و تحلیل در آن جایگاه ویژه‌ای دارد و نیز ضمن کمک به تخصیص بهینه منابع واحد اقتصادی، محدودیت فزونی منافع بر مخارج را، بیشتر موردنظر قرار می‌دهد. منابع: ۱. بنی فاطمه کا شی، محمد رضا: آشنایی با برخی مفاهیم حسابرسی عملیاتی، سال پنجم، شماره ۲۱ سال ۱۳۸۲. ۲ . حسینی عراقی، حسین: حسابرسی دولتی، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی،۱۳۷۸. ۳ . فرشاد گهر، ناصر، شهیدی، محمد حسن: روش تحقیق و ماخذ شناسی در علوم اجتماعی، تهران، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۱ . ۴ . کثیری، حسین: نگرشی بر حسابرسی عملکرد مدیریت در ایرلند و ارتباط آن با نظام کنترلی، مجموعه مقاله های حسابرس، شماره ۴ ، ۱۳۷۵. http://www.imi.ir/tadbir/tadbir-۱۹۴/article-۱۹۴/۷.asp*

حسابرسی عملکرد مدیریت

و نقش آن در شفاف سازی واحدهای اقتصادی صالح ضیایی شهیری

بیش از هفتاد سال است که ابتدا در انگلستان و بعد از آن آمریکا، کانادا و سایر کشورهای اروپایی این سوال مطرح شد که چرا حفظ کامل منافع سهامداران از طریق روش های حسابرسی سنتی (حسابرسی مالی) تامین ن

می شود و همراه با این سوال نگرشی به سمت و سوی روش جامع تر، کامل تر و دقیق تر شکل گرفت و با نام حسابرسی عملکرد مدیریت یا حسابرسی مدیریت فعالیت خود را آغاز نمود. تا اواخر دهه هشتاد حسابرسی عملکرد مدیریت محدود به حسابرسی رعایت بود و در چارچوب رعایت قوانین، آیین نامه ها و دستور العمل ها فعالیت داشت. امروزه با توجه به نقش اثربخش تجزیه و تحلیل جامع اطلاعات و آمار مندرج در صورت های مالی، ابتدا حسابداری صنعتی و حسابداری مدیریت، در تصمیم سازی و تصمیم گیری منطقی، با هدف افزایش بازده اقتصادی و ثروت سهامداران وارد عرصه مدیریت شد و سپس حسابداری کیفیت، حسابداری محیط زیست، مهندسی مالی، مدیریت ارزش، مهندسی ارزشی و ... به عنوان ابزاری موثر به کمک مدیران صنایع و مدیران اقتصادی آمد. در حال حاضر هدف از حسابرسی عملکرد مدیریت، دستیابی به پاسخ این سوال است که، آیا فعالیت های عملیاتی و حتی غیرعملیاتی مدیران در کلیه سطوح ساختار سازمانی یک واحد اقتصادی، توام با کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی اداره یا اجرا شده است. لازم به یادآوری است در هر سازمان اقتصادی، اهداف و استراتژی ابتدا توسط ارگان های تصمیم گیر و به کمک مدیران ارشد و مسوولان فرایندها تدوین و تعیین می شود. مدیران خلاق و مولد در راس سازمان های اقتصادی با بهره گیری از مدیران زبده، مجرب و متخصص، توانایی جمع آوری و نقل و انتقال اطلاعات و آمار قابل اعتماد و شفاف، توانایی تجزیه

و تحلیل اطلاعات و آمار جمع آوری شده و تبدیل اطلاعات به دانش، توانایی در تصمیم سازی و تصمیم گیری براساس تجزیه و تحلیل انجام شده و توانایی در اجرای به موقع تصمیم های اخذشده، می توانند مدعی توسعه پایدار باشند. به این ترتیب مدیریت قادر خواهد بود فروش هدف، تولید هدف، بهای تمام شده هدف، هزینه هدف، سود هدف، آرمان ها و رویاهای خود را تحقق بخشد و فعالیت ها را در جهت حرکت به سوی اهداف تعیین شده هدایت کند. برای اطمینان از هماهنگی و حرکت کیفی و هدفمند به سوی اهداف و استراتژی های تعیین شده با کارآیی، اثربخشی و صرفه اقتصادی موردنظر، ایجاد، تقویت و حمایت از یک سیستم کنترلی منسجم همواره ضروری به نظر می رسید که با استفاده از آن نتایج واقعی به دست آمده، با ضوابط استاندارد های مناسب و مبتنی بر اهداف، مقایسه شده و نسبت به اصطلاحات لازم به موقع اقدام شود. با توجه به امکانات بالقوه و بالفعل و محدودیت های موجود در هر سازمان اقتصادی، حسابرسی مدیریت به عنوان یکی از روش های کنترلی، بی طرفانه به ارزیابی و قضاوت نسبت به عملکرد گذشته و چشم انداز آینده مدیریت می پردازد، درجه کارآیی، اثربخشی و اقتصادی بودن عملیات را با هر حجم، وسعت و شکلی ارزیابی می کند. از این طریق مسوولان و متولیان حفظ حقوق و منافع سهامداران در اداره بهتر امور مورد مشارکت قرار می دهد. امروزه در بسیاری از کشور ها، اعضا و مجامع عمومی، هیات مدیره، صاحبان صنایع و مدیران ارشد واحد های اقتصادی و... همواره خواستار دریافت گزارش ارزیابی عملکرد و مشاوره مستقل در زمینه حسابرسی مدیریت هستند، چرا که آنان علاوه بر وظیفه مباشرت، از درجه بالای پاسخگویی و مسوولیت پذیری برخوردارند. مسوولان اجرایی واحد های اقتصادی حتی ممکن است دلیلی مبنی بر وجود مشکل تصور نکنند، اما اغلب بر این باورند که یک بررسی بی طرفانه و ارائه پیشنهاد های عملی از آن می تواند اثرات مثبت برای واحد اقتصادی آنان ایجاد کند. بررسی علل روزافزون برای دریافت خدمات حسابرسی عملیاتی از سوی مدیران صنایع مختلف، نشان می دهد که موضوعات زیر، بستر مناسبی را برای انجام حسابرسی عملیاتی فراهم کرده است، توجه هرچه بیشتر به رعایت کارآیی، اثربخشی فعالیت های عملیاتی و صرفه اقتصادی در واحد های اقتصادی. به طور کلی به منظور انجام یک بررسی کامل مقدماتی در حسابرسی عملکرد مدیریت موارد زیر بایستی رعایت شود، شناخت تاریخچه واحد اقتصادی، (عملکرد گذشته و چشم انداز آینده)، اهداف، استراتژی ها، تصمیم های عملیاتی و برنامه های اجرایی واحد اقتصادی، محدودیت ها و امکانات واحد اقتصادی، منابع کمی و کیفی واحد اقتصادی، فعالیت های عملیاتی و غیرعملیاتی واحد اقتصادی، روش های نوین مدیریتی و کنترل های کمی و کیفی واحد اقتصادی، ریسک های حسابرسی عملکرد مدیریت و سایر اطلاعات مرتبط با ارزیابی عملکرد مدیریت. اهداف کلی حسابرسی مدیریت هدف از حسابرسی عملکرد مدیریت، انجام یک یا ترکیبی از موارد زیر حسب در خواست مدیریت است: ارزیابی عملکرد: عبارت از مقایسه و تحلیل شیوه ها و روش های انجام فعالیت های واحد اقتصادی با اهداف و استراتژی از پیش تعیین شده است. شناسایی فرصت هاو بهبود فعالیت های عملیاتی منظور از بهبود فعالیت های عملیاتی و عملکرد، افزایش بازده اقتصادی، ارزیابی صرفه اقتصادی هزینه ها، کارآیی، اثر بخشی و یا ترکیبی از این عوامل است. حسابرسی عملیاتی فرصت های موجود و قابل دسترس برای بهبود روش های اجرایی را از طریق بررسی و شناخت جامع، ارزیابی تجزیه و تحلیل، مصاحبه با افراد واجد شرایط و ذی صلاح (درون سازمانی و برون سازمانی)، مشاهده عملیات، بررسی گزارش های جاری و گذشته، بررسی معاملات، شاخص های عمده موفقیت، برنامه استراتژیک، اقدامات استراتژیک، مقایسه با استانداردهای صنعت و رقبا به کارگیری قضاوت حرفه ای و... براساس تجربه و سایر ابزارهای مناسب و عقلائی شناسایی و اظهار نظر می کند.

ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات یا ضرورت اقدامات اصلاحی ماهیت، نوع و دامنه پیشنهادی ارائه شده در فرآیند حسابرسی عملیاتی بسیار متفاوت است. دراغلب موارد، گروه حسابرسان عملکرد مدیریت، می توانند متناسب با ماهیت و اهمیت موضوع پیشنهادهای خاص ارائه کنند. چنانچه در سایر موارد و حوزه های مورد حسابرسی عملیاتی بررسی های عمیق تر و گسترده تری نیاز

باشد، گروه حسابرسان مدیریت می توانند دلایل نیاز به انجام بررسی های بیشتر ارائه کنند. پیگیری تصمیم های عملیاتی و اقدامات اجرایی آنچه در حسابرسی مالی و کنترل های داخلی صورت می پذیرد و مورد نظر حسابرسان مستقل و بازرس قانونی است، وضعیت فعلی واحد اقتصادی و پیشینه آن است. وضعیت فعلی که به طور عمده بیانگر ارزش های تاریخی بسیار دور و نزدیک می باشد. آنچه از اهمیت ویژه برخوردار است و در حسابرسی مالی و تجزیه و تحلیل صورت های مالی چندان عمیق و گسترده مورد بررسی قرار نمی گیرد، شرایط اقتصادی، استراتژی مالی، برنامه و تصمیم های عملیاتی، اقدامات اجرائی و ... برای دستیابی به اهداف واحد اقتصادی است، که تا حدی به نحوه عملکرد کیفی و کمی مدیریت بستگی دارد. یکی از عوامل اساسی و مورد توجه در حسابرسی مالی الزامات قانونی ثبت حساب ها و ارائه گزارش مالی به صاحبان سهام است در صورتی که به بافت واقعی مالی یا به ساختار واقعی دارایی ها و بدهی ها در ترازنامه و به کیفیت اطلاعات مندرج در صورت های مالی تجزیه و تحلیل، اثربخشی عملکرد مدیریت، بهره وری و صرفه اقتصادی فعالیت های عملیاتی در جهت دستیابی به اهداف و استراتژی های واحد اقتصادی دولتی و شبه دولتی کمتر توجه می شود، حسابرسی کیفی و جامع عملکرد مدیریت، می تواند زوایای مختلف عملکرد بنگاه اقتصادی را در حوزه های مختلف مدیریت مورد ارزیابی قرار دهد. اینکه شرایط کیفی و کمی شرکت در حال حاضر چیست و به کجا می رسد، برای سهامداران و اعضای هیات مدیره اهمیت دارد. این مهم به میزان قابل توجهی از طریق حسابرسی عملکرد مدیریت برای افراد ذی نفع مشخص و روشن می شود. حسابرسی مدیریت نوعی حسابرسی و نگرش به آینده است که با استفاده از آن تا حدودی از تکرار فعالیت هایی که فاقد هر گونه ارزش افزوده و افزایش بازده اقتصادی است، جلوگیری و پیشگیری می کند. از مهمترین وظایف شرکت ها جلب اطمینان سهامداران نسبت به کیفیت فرآیند گزارشگری مالی و قابلیت اتکا به ارقام و اطلاعات مندرج در آنها است. بنابراین مدیریت ضعیف و غیرعلمی، گزارشگری غیرشفاف و غیرکیفی، تحریف سود، وجود هرگونه ابهام و تقلب در صورت های مالی و عدم نظارت و اقدامات اصلاحی مستمر در رفع نارسایی ها، مشکلات و ضعف های موجود در کنترل های داخلی و عدم نظارت و اقدامات اصلاحی مستمر در رفع نارسایی ها، مشکلات و ضعف های موجود در کنترل های داخلی، از جمله عوامل ارزیابی در حوزه حسابرسی عملکرد مدیریت محسوب می شود. اطلاعات، آمار، گزارش های مالی و غیر مالی که موجب تصمیم سازی و تصمیم گیری مدیران ارشد در اداره موفقیت آمیز امور شرکت ها می شود، از جمله تعیین میزان دستیابی کیفی و کمی به اهداف و برنامه های استراتژیک از وظایف عمده حسابرسی مدیریت است. اگر نتایج حاصل از حسابرسی مالی و حسابرسی مبتنی بر تجزیه و تحلیل های آماری، بیانگر بخشی محدود از ارزیابی عملکرد و یا حسابرسی عملیاتی باشد، اما با تضاد نتایج حاصل از آن نمی توان به روشنی و قاطعیت اذعان نمود که مجموع عملکرد مدیریت موفق یا ناموفق بوده است. به عبارت دیگر مجموع تلاش ها و فعالیت های عملیاتی مدیریت در مسیر صرفه و صلاح اثربخشی عملکرد، کارایی و دستیابی کیفی به اهداف و استراتژی ها و در نهایت افزایش بازده اقتصادی و ثروت سهامداران قرار داشته است. با وجود اینکه اغلب متفکران مالی و اقتصادی بر این باورند که جدای مالکیت از مدیریت، منافع اقتصادی و افزایش ثروت سهامداران را تامین خواهد کرد، اما مخالفان این نظریه، استدلال می کنند که سهیم کردن مدیران در مالکیت شرکت دارای منافع اقتصادی است و مدیران مالک در افزایش کارایی، بازده اقتصادی و تداوم فعالیت شرکت موفق ترند، از طرفی چون عملکرد کیفی و اثربخش مدیریت، ارتباط مستقیم با نیروی انسانی حرفه ای، تخصصی، هماهنگی کیفی و هدفمند آنان دارد، می تواند بر افزایش کیفی سودآوری، ارزش شرکت در نهایت افزایش منافع سهامداران اثرات عمده داشته باشد. نکته آخر اینکه افزایش غیرکیفی سودآوری و تقسیم مستمر سود نمی تواند بیانگر عملکرد مطلوب مدیریت و شایستگی سطوح مختلف مدیریت تلقی شود. چنانچه کیفیت سودآوری مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گیرد، مشخص می شود یکی از دلایل اساسی در عملکرد غیر کیفی مدیریت، تقسیم سود نقدی و یا سود سهمی مستمر در شرایط حاد تورمی و یا تغییر در چهره واقعی رویدادها، روش های حسابداری و تعدیلات سنواتی است که منجر به

افزایش درآمد می شود ولی در واقع هیچ گونه وجه نقدی ایجاد نمی کند یا هزینه هایی که در دارایی ها انعکاس یافته است که قابلیت بازیافت آنها مشخص نیست.

http://mehrabkarimi.persianblog.ir/post/۵۶

ضرورت بازنگری در کنترل و حسابرسی داخلی سیستم بانکی

دکتر یحیی حساس یگانه – مسعود غلام زاده

واحد حسابرسی داخلی بانک باید مستقل از واحدهای حسابرسی شونده باشد. همچنین این واحد باید از فرآیند کنترل داخلی که به صورت روزمره اجرا می‌شود، مستقل باشد. این بدین معنا است که واحد حسابرسی داخلی جایگاه مناسبی در بانک دارد و وظایف محوله را با بیطرفی و به گونه‌ای منصفانه انجام می‌دهد. بنابراین، به‌منظور اطمینان از استقلال آن در مقابل سایر فعالیت‌های بانک، واحد حسابرسی داخلی باید تحت کنترل مستقیم مدیران اجرایی ارشد یا هیات مدیره یا کمیته حسابرسی (اگر وجود داشته باشد) فعالیت کند که این موضوع به چارچوب حاکمیت شرکتی بانک بستگی دارد. علاوه بر این، واحد حسابرسی داخلی باید بتواند امور محوله را با ابتکار عمل خودش در کلیه بخش‌ها، تشکیلات و کارکردهای بانک اعمال کند. این واحد باید قادر به گزارش آزادانه یافته‌ها به رییس هیات مدیره، اعضای هیات مدیره، اعضای کمیته حسابرسی یا حسابرسان مستقل باشد. کار واحد حسابرسی داخلی باید نوعی رسیدگی مستقل باشد که توسط بخش مستقلی مانند حسابرس مستقل قابل انجام باشد یا کمیته حسابرسی بتواند آن را انجام دهد. یک بررسی انجام شده توسط کمیته باسل در مورد نمونه‌ای از بانک‌ها نشان داد که همه واحدهای حسابرسی داخلی از فعالیت‌هایی که حسابرسی می‌شوند و نیز از فرآیند کنترل داخلی روزمره مستقل هستند. کلیه واحدهای حسابرسی داخلی بر این باور بودند که آنها قادر به اعمال وظایف محوله خود، گزارش یافته‌ها و ارزیابی‌ها و افشای درون سازمانی آنها بدون مداخله مدیریت هستند. همچنین ملاحظه شد که استقلال نسبی واحد حسابرسی داخلی از طریق تدوین نمودار سازمانی حسابرسی (امری که حوزه اختیارات و جایگاه این واحد را تقویت می کند) و سرپرستی و نظارت یا هر دو تضمین می‌شود. برای مثال، بانک ملی رومانی این الزامات مرتبط با کار مستقل واحد حسابرسی داخلی را برای همه بانک‌ها تصویب کرد، هم به لحاظ سازمانی و هم به لحاظ کارکردی. همچنین، حسابرس داخلی شرکت‌های تابعه و فرعی باید به هیات مدیره، و نه به مدیریت اجرایی ارشد، گزارش کند. بیطرفی واحد حسابرسی داخلی باید بیطرف باشد، یعنی در موقعیتی باشد که وظایف محوله را عاری از هرگونه تعصب و مداخله انجام دهد. این اصل مکمل اصل اول است و بر استقلال قضاوتی حسابرسان داخلی دلالت دارد. بنابراین، بیطرفی ایجاب می کند که حسابرسان داخلی درگیر عملیات اجرایی یا گزینش یا اجرای سنجه‌های کنترل داخلی بانک نشوند. همچنین، حسابرسان داخلی تازه استخدام شده نباید فعالیت‌ها و کارهایی را حسابرسی کنند که خود اخیرا آن را انجام می‌دادند. علاوه بر این، تخصیص کارکنان در واحد حسابرسی داخلی باید به صورت دوره‌ای و گردشی باشد. به هر جهت، اصل بیطرفی احتمال درخواست نظر از واحد حسابرسی داخلی درباره موضوعات خاص مرتبط با اصول کنترل داخلی، طرح‌های تجدید ساختار، آغاز فعالیت‌های با اهمیت و مخاطره‌آمیز، سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت یا سیستم‌های فناوری اطلاعات را مستثنی نمی‌کند. اما توسعه و معرفی احتمالی این سنجه‌ها باید مسوولیت‌های مدیریت را حفظ کند، زیرا نقش حسابرس داخلی باید تنها ارائه مشاوره باشد. همچنین، این نکته حائز اهمیت است که هر گونه شرایط از قبیل تضاد منافع، محدودیت حسابرس داخلی یا خدشه‌دار شدن بیطرفی او قبل یا حین انجام ماموریت باید در اسرع وقت به بخش‌های ذینفع (هیات مدیره، اعضای کمیته حسابرسی، مدیر اجرایی بانک) ارائه شود. استمرار «حسابرسی داخلی در بانک باید کاری دائمی باشد. مدیریت ارشد در انجام وظایف و مسوولیت‌هایش باید کلیه معیارهای اندازه‌گیری ضروری را در نظر بگیرد به طوری که بانک به‌طور مستمر روی کار واحد حسابرسی داخلی متناسب با اندازه و ماهیت

عملیاتش اتکا کند. این معیارهای اندازه‌گیری شامل فراهم نمودن منابع و استخدام نیروی انسانی شایسته برای دستیابی به اهداف آن واحد است.» اصل استمرار تنها یک ادعا نیست بلکه اطمینان از اثر بخشی و کارآیی کار دائمی فعالیت منابع و نیروی انسانی. بطور کلی، مدیریت ارشد باید کلیه معیارهای اندازه‌گیری را در نظر بگیرد تا بانک بتواند به‌طور مستمر بر کار واحد حسابرسی داخلی متناسب با اندازه و ماهیت عملیات آن اتکا کند. بدین منظور مدیریت ارشد بررسی می‌کند که آیا منابع و نیروی انسانی مناسب در اختیار واحد حسابرسی داخلی قرار گرفته است و این کار را یا به صورت مستمر یا به‌طور سالانه و از طریق مقایسه کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی با کار برنامه‌ریزی شده یا با مقایسه کار حسابرسی داخلی یک بانک با سایر بانک‌ها انجام می‌دهد. اندازه کار حسابرسی داخلی در بانک‌ها قابل‌ملاحظه نیست. براساس یک بررسی انجام شده توسط کمیته باسل به‌طور متوسط حدود یک‌درصد نیروی کار بانک به واحد حسابرسی داخلی تعلق دارد. درصد واقعی نسبت مذکور به اندازه بانک و فعالیت‌های آن بستگی دارد و در بانک‌های مختلف متفاوت است. در بانک‌های بزرگتر با عملیات پیچیده، معمولاً یک واحد حسابرسی داخلی با نیروی کار تمام وقت باید حسابرسی داخلی را راهبری کند، در حالیکه در بانک‌های کوچک ممکن است فعالیت‌های این واحد برون سپاری شود. صلاحیت حرفه‌ای صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی برای دایر ساختن صحیح حسابرسی داخلی ضروری است، زیرا این واحد باید کلیه فعالیت‌های بانک را پوشش دهد و این امر روز به روز تخصصی‌تر می‌شود. افزون بر این، فعالیت‌های جدیدی مطرح می‌شوند یا بر پیچیدگی فعالیت‌های موجود افزوده می‌شود. این دلیل نیاز به داشتن حسابرسان داخلی با سطح دانش و تجربه بالا است و آنها باید به‌طور مستمر برای به روزکردن دانش فعالیت‌های بانکی و فنون حسابرسی آموزش داده شوند. علاوه بر این، در تایید صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی باید ظرفیت آنها را در جمع‌آوری اطلاعات، بررسی و ارزیابی و انتقال نتایج مورد ارزیابی قرار داد. همه این موارد بسیار با اهمیت است، زیرا واحد حسابرسی داخلی به عنوان یک مجموعه باید از شایستگی کافی برخوردار باشد تا قادر به رسیدگی کلیه حوزه‌های فعالیت بانکی باشد. انجام وظایف مشابه و کارهای جاری و روزمره می‌تواند بر ظرفیت حسابرس داخلی برای انجام قضاوت‌های حرفه‌ای و حساس تاثیر منفی داشته باشد. بنابراین توصیه می‌شود در صورت امکان حسابرسان داخلی در واحد خود به صورت گردشی فعالیت کنند، البته به روشی که استقلال آنها با مخاطره مواجه نشود. در قوانین بانکی برخی از کشورها تعدادی مقتضیات اخلاقی نیز به الزامات مذکور اضافه شده است: برای مثال، حسابرس داخلی باید درستکار، قابل اعتماد و منحرف نشدنی باشد. با چنین تصویری، استخدام افراد متخصص برای واحد حسابرسی داخلی، واحد تحقیق و توسعه بانک را با چالش مواجه می‌سازد. اگر به الزامات دیگر مربوط به بیطرفی توجه کنیم، شاید مدیریت منابع انسانی حسابرسی داخلی یک «ماموریت غیرممکن» به نظر رسد. هر بانک برای ارزیابی کفایت صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی با توجه به الزامات یاد شده اصول خاص خود را دارد. براساس نتایج یک بررسی انجام شده توسط کمیته باسل، صلاحیت حرفه‌ای از طرق مختلف می‌تواند حفظ شود که مهم‌ترین موارد اشاره شده توسط بانک‌ها عبارتند از •: آموزش حین کار • آموزش داخلی و خارجی رسمی • گردش کارکنان در واحد حسابرسی داخلی، اگرچه برخی‌ها تصور می‌کنند که این روش با نیاز به تخصص‌گرایی در تضاد است •. ترغیب به دریافت گواهینامه حسابرس داخلی همچنین بررسی یادشده نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی از آموزش بالایی برخوردارند، به‌ویژه در بانک‌های بزرگتر و حوزه‌های تخصصی از قبیل حسابرسی فعالیت‌های تجاری و فنآوری اطلاعات. از طرف دیگر، بانک‌های کوچکتر در زمان استخدام حسابرسان داخلی بیشتر دانش و تجربه حرفه‌ای فردی در امور بانکی را مدنظر قرار می‌دهند تا آموزش‌های رسمی و تخصص حرفه‌ای. دامنه فعالیت «هر یک از فعالیت‌ها و واحدهای بانک در دامنه فعالیت حسابرسی داخلی جای می‌گیرند.» هیچ یک از فعالیت‌ها یا واحدهای بانک از دامنه فعالیت واحد حسابرسی داخلی مستثنا نیستند. به هر جهت، برای درک صحیح حسابرسی داخلی و دامنه فعالیت آن باید به جنبه‌های زیر اشاره کنیم. از منظر کلی، دامنه حسابرسی داخلی باید شامل بررسی و ارزیابی مناسب بودن کنترل داخلی (به عنوان یک سیستم نه یک بخش) و نحوه انجام

مسوولیت‌های محوله باشد. این مهم مستلزم تجزیه و تحلیل ریسک سیستم کنترل داخلی بانک است. به‌ویژه، واحد حسابرسی داخلی باید موارد زیر را ارزیابی کند •: رعایت خط مشی‌ها توسط بانک و کنترل ریسک • قابلیت اتکا شامل یکپارچگی، دقت، صحت، جامعیت و به موقع بودن اطلاعات مالی و مدیریتی • استمرار و قابلیت اتکای سیستم‌های اطلاعات الکترونیکی • دایر ساختن واحدهای صف حتی اگر برخی از بانک‌ها بخش‌های جداگانه‌ای را برای نظارت یا کنترل فعالیت یا واحد خاصی از بانک بنا نهاده باشند، چنین واحدهایی باید بخشی از سیستم کنترل داخلی باشند و در نتیجه وجود آنها باعث سلب مسوولیت واحد حسابرسی داخلی از رسیدگی فعالیت‌ها یا واحدهای خاص نخواهد شد.شرکت‌های فرعی بانکی یا غیربانکی باید به‌طور جداگانه کنترل داخلی و واحد حسابرسی داخلی داشته باشند که ممکن است واحد حسابرسی داخلی شرکت مادر این کار را انجام دهد یا اینکه واحد حسابرسی داخلی شرکت فرعی به واحد حسابرسی داخلی شرکت مادر گزارش کند. در حالت دوم، اصول حسابرسی داخلی باید به صورت متمرکز توسط بانک مادر برای کل گروه تدوین شود و واحد حسابرسی داخلی بانک مادر باید در استخدام و ارزیابی حسابرسان داخلی محلی باید مشارکت داشته باشند.همانگونه که مشاهده کردیم، راه‌های گوناگونی برای سازماندهی کار واحد حسابرسی داخلی وجود دارد. بر اساس بررسی که توسط کمیته باسل انجام شد، معمول‌ترین مدل سازماندهی حسابرسی داخلی ایجاد واحد متمرکز بدین منظور است. در بانک‌های بزرگتر، شعبه‌های خارجی ممکن است واحد حسابرسی داخلی محلی داشته باشند، اما آنها با واحد حسابرسی داخلی دفتر مرکزی همکاری می‌کنند. از طرف دیگر، در بانک‌های کوچکتر که بخشی از یک گروه هستند، حسابرسی داخلی ممکن است به واحد حسابرسی داخلی گروه برون‌سپاری شود. رازداری علاوه بر پنج اصلی که تاکنون بحث شد، رازداری نیز به عنوان کیفیت با اهمیت در قوانین بانکی برخی کشورها ذکر شده است که برای هر حسابرس داخلی لازم است. این اصل به رعایت احتیاط و محافظت از هرگونه استفاده از اطلاعات اشاره دارد. همچنین، اصل مذکور استفاده از هر نوع اطلاعات برای منافع شخصی یا استفاده از آن در مواردی که خلاف قانون و مقررات یا برخلاف اهداف بانک باشد را ممنوع ساخته است. در واقع این الزام برای کلیه کارکنان است. با توجه به اصول تشریح شده در بالا، حراست از بی‌طرفی، انصاف، استقلال، استمرار، صلاحیت حرفه‌ای و سایر الزامات مورد نیاز برای حصول اطمینان از حسابرسی موثر و کارآ مهم‌ترین معیارهایی است که باید توسط بانک مورد توجه قرار گیرد که به روش‌های زیر محقق می‌شوند •: شناخت استقلال حسابرس داخلی در نمودار سازمانی • گردش شغلی کارکنان واحد حسابرسی • استخدام حسابرسان داخلی از خارج از بانک در درجه اول؛ حسابرس داخلی که از داخل بانک استخدام شده است نباید در حسابرسی فعالیت قبلی خود برای دوره‌ای خاص مشارکت کند •. عدم مشارکت در عملیات اجرایی بانک، طراحی کنترل و هرگونه روش‌های اجرایی. اهمیت سیستم کنترل‌های داخلی شرکت‌ها از منظر ناظران بازار سرمایه ایران براساس «دستورالعمل پذیرش اوراق بهادار در بورس اوراق بهادار تهران» مصوب جلسه مورخ ۱ دی ۱۳۸۶ هیات مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، تاییدیه حسابرس مستقل در خصوص کفایت سیستم کنترل‌های داخلی شرکت یکی از مدارک و مستندات مورد نیاز جهت بررسی درخواست پذیرش اوراق بهادار متقاضی پذیرش است (بند ۱۵ مادهی ۲۵ دستورالعمل پذیرش اوراق بهادار). تاییدیه یادشده باید بیانگر این نکته باشد که سیستم کنترل‌های داخلی شرکت متضمن حفظ و رعایت حقوق و منافع سهامداران به صورت یکسان است.یادآور می‌شود، تصریح بند «ج» سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مبنی بر «آماده‌سازی بنگاه‌های داخلی قبل از واگذاری جهت مواجهه هوشمندانه با قواعد تجارت جهانی در یک فرآیند تدریجی و هدفمند» اهمیت بازنگری در چارچوب کنترل‌های داخلی و کارکرد واحد حسابرسی داخلی بانک‌های دولتی مشمول واگذاری را دوچندان می‌کند.اینکه آیا حسابرسان در عمل حاضر به پذیرش چنین مسوولیت خطیری می‌شوند، حسابرسان براساس کدام ادعای مدیریت ارشد شرکت باید اقدام به صدور تاییدیه و معیارهای ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی برای ارائه تاییدیه کنند چیست، حدیث مفصلی است که به فرصت‌های بیشتری نیاز دارد. پایان سخن سازماندهی کار واحد

حسابرسی داخلی بانک در قالب اصول مورد اشاره در نوشته پیش رو، همکاری و هماهنگی بین ناظران و حسابرسان داخلی و مستقل را تسهیل می‌کند و این موضوع منجربه موثرتر و کارآتر شدن فرآیند نظارت خواهد شد. همچنین، این هماهنگی زمانی به نظارت بهینه منتهی می‌شود که به هر بخش اجازه دهد تا روی مسوولیت‌های خود تمرکز کند، اما این امر باید مبتنی بر نشست‌های دوره‌ای ناظران و حسابرسان داخلی و مستقل باشد و به رابطه مبتنی بر اعتماد بین آنها اشاره دارد. اما نباید فراموش کنیم که هر یک از ناظران و حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل مسوولیت‌های خاص خود را دارند؛ آنچه که با سیستم کنترل داخلی در ارتباط است، به عبارت دقیق‌تر، حصول اطمینان از اینکه کنترل داخلی خوب طراحی شده و به‌درستی اجرا می‌شود. این الزامات برای حصول اطمینان از اتخاذ مناسب‌ترین روشی که باید فعالیت‌های بانک را با توجه به تحولات اخیر سیستم بانکداری در تمام دنیا سازماندهی کرد، ضرورت دارد. در نتیجه، همزمان با اینکه سیستم کنترل داخلی بانک‌ها باید با توجه به کلیه ریسک‌های با اهمیتی که ممکن است در فرآیند انجام فعالیت آنها ظاهر شوند طراحی شود، فعالیت‌های نظارتی نیز باید روی این ریسک‌های محتمل به‌طور خاص متمرکز شوند. بنابراین تنها عامل ریسک عامل اصلی این روش سختگیرانه سازماندهی فعالیت‌های کنترلی نیست، بلکه عامل ایجاد ارتباط بین مدیریت بانک‌ها، کسی که که برای ارزیابی یک سیستم کنترل داخلی مناسب پاسخگو است و مراجع نظارتی از قبیل حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و ناظران بانکی نیز در این امر نقش بااهمیتی دارند.نکات یاد شده از جمله موارد حائز اهمیتی است که بانک‌های دولتی مشمول خصوصی‌سازی باید مدنظر قرار دهند، به نحوی که سیستم کنترل‌های داخلی متضمن حفظ و رعایت حقوق و منافع سهامداران بالقوه باشد. * عضو هیات‌علمی دانشگاه علامه طباطبایی ** دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

استفاده از حسابداری منابع انسانی در پخش و توزیع دارو

پوریا اولادزاد –دانشجوی MBA صنعتی شریف

چکیده:یکی از مباحث جدید در دانش حسابداری، نگرش نوین به منابع انسانی به عنوان یکی از موثرترین عوامل مولد در ایجاد درآمد سازمانها است. در این مبحث، ارزش اقتصادی منابع انسانی به مثابه دارایی با اهمیت موسسه تلقی و امکان ارایه آن در صورت‌های مالی مطرح می گردد. امروزه مدیران اطلاعات وسیعی از منابع عادی و مالی

سازمانهای خود دارند، اما در مورد منابع انسانی اطلاعات آنها کم و محدود است. بنابراین، اگر مدیران بخواهند در کار خود به درستی کارآمد باشند، باید بتوانند ارزش منابع انسانی را به درستی اندازه گیری کنند و حسابداری منابع انسانی برای این منظور به وجود آمده است. به عبارت دیگر ورود حسابداری منابع انسانی در حوزه مدیریت سبب شده است که مدیران به اهمیت افرادی که در انجام و اداره ی امور سازمان نقش دارند، آگاهی بیشتری یابند و از اطلاعات حسابداری منابع انسانی برای افزایش اثربخشی مدیریت بر منابع انسانی سازمان خود بهره گیرند. در این مقاله سعی می شود با توجه به اینکه درآمد شرکت های پخش و توزیع دارو به عنوان سازمانهای خدماتی بسیار وابسته به نیروی انسانی آنهاست، قابلیت اعمال روشهای ارزشیابی حسابداری منابع انسانی در این شرکتها در کشور بررسی شده و نیز مناسب ترین روش ارزشیابی قابل اعمال در این شرکتها تعیین گردد. یافته های مقاله حاکی از آن است که در مقایسه با معیارهای اندازه گیری شده مورد استفاده برای سطوح پنجگانه، قابلیت اعمال روشهای ارزشیابی حسابداری منابع انسانی در شرکت های پخش و توزیع دارو در کشور در مجموع تقریبا در سطح کم می باشد و نیز مناسب ترین روش ارزشیابی قابل اعمال در این شرکتها از میان پنج روش انتخابی روش بهای تمام شده در تاریخ تحصیل (AC) می باشد. همچنین یافته های دیگری نیز به صورت جانبی از تحقیق حاصل شده است که در ادامه مطرح می گردد. جامعه آماری این تحقیق شامل مدیران و کارشناسان مالی (به عنوان استخراج کننده و نیز استفاده کننده از اطلاعات حسابداری منابع انسانی) و نیز مدیران

بازرگانی و فروش (به عنوان استفاده کننده از اطلاعات حسابداری منابع انسانی برای افزایش اثر بخشی مدیریت بر منابع انسانی) چهار شرکت بزرگ پخش و توزیع دارو در کشور می باشند. واژه های کلیدی: حسابداری منابع انسانی، روشهای حسابداری منابع انسانی، اثر بخشی، امکان سنجی مقدمه: امروزه ارزش بسیاری از شرکت ها بخصوص شرکت های خدماتی تا حد زیادی تابع دانش و مهارت نیروی انسانی آنهاست. پس نیروی انسانی مقدم بر سرمایه و مستقل از آن است، زیرا ارزش افزوده حاصل از سرمایه موجود، تابع میزان دانش و مهارت نیروی انسانی استفاده کننده از آن می باشد، بنابراین منابع انسانی در مقایسه با سرمایه، ممتازتر و برتر بوده و استحقاق توجه بیشتری را دارد. از طرفی یکی از مهم ترین وظایف مدیران، استفاده از کلیه منابع موجود جهت رسیدن به هدفهای کوتاه مدت و بلند مدت سازمان است. کارایی و اثربخشی مدیریت هر سازمان به معنای توانایی مدیران آن سازمان در چگونگی تهیه، توسعه، تخصیص، نگهداری و بکارگیری منابع آنهاست و این امر نیازمند اطلاعات صحیح در مورد منابع سازمانی است و نیروی انسانی به عنوان مهمترین منبع هر سازمانی از این امر مستثنی نمی باشد. موضوع حسابداری منابع انسانی از مباحث با اهمیت و جدیدی است که در کشور ما مورد توجه قرار گرفته است. از آنجا که استفاده کنندگان از صورت های مالی نیازمند اطلاعات مناسب در مورد تمام منابع اقتصادی مورد استفاده ی واحد اقتصادی می باشند، بالطبع اطلاع از منابع انسانی مورد استفاده ی سازمان نیز مورد توجه ایشان است. سرمایه گذاران به عنوان استفاده کنندگان صورتهای مالی به اطلاعاتی درباره ی ارزش دارایی های انسانی و تغییرات این دارایی ها در طی دوره ی مالی برای اخذ تصمیمات صحیح تر سرمایه گذاری نیاز دارند. مدیریت واحدها نیز به عنوان دسته ای دیگر از استفاده کنندگان اطلاعات مالی برای برنامه ریزی و کنترل منابع انسانی به چنین اطلاعاتی نیازمندند. علاوه بر این حسابداری منابع انسانی روشی برای ارزیابی عملکرد مدیریت در بهره گیری از منابع انسانی است. بنابراین استفاده از حسابداری منابع انسانی در سیستم های حسابداری واحدهای اقتصادی می تواند تاثیر چشمگیری در افزایش اثربخشی تصمیماتی داشته باشد که در ارتباط با نیروی انسانیست. بنابراین می توان در یافت که هدف اصلی حسابداری منابع انسانی بهبود بخشیدن کیفیت تصمیمات مالی مورد اتخاذ ذینعان داخل و خارج یک سازمان از طریق وارد کردن متغیرهای سرمایه انسانی به جمع سایر متغیرهای سنتی تصمیم گیری می باشد. اطلاعات منابع انسانی مخلوق نیازهای عصر خود یعنی گسترش دانش بشری استفاده کنندگان از اطلاعات حسابداری می باشد. در کشورهای در حال توسعه و به ویژه در ایران، کارکنان ماهر و متخصص جزء منابع نادری است که مدیریت تمامی واحدهای اقتصادی و نهادهای اجتماعی برای ارتقاء سطح عملکرد خود در جستجوی آن هستند و یا با صرف هزینه های گزاف سعی دارند تا به هر گونه ی ممکن منابع انسانی موجود خود را برای رسیدن به سطح مطلوب آموزش دهند. نداشتن اطلاعات، درباره ی اینکه ارزش اقتصادی چنین منابع کمیابی چقدر است و یا چه میزان از مخارج انجام شده، ارزش به حساب دارایی بردن دارد و چه میزان هزینه دوره تلقی می گردد، از نقاط ضعف سیستم های موجود حسابداری در ایران به شمار می آید. با توجه به مطالب عنوان شده می توان به نقش مهم اطلاعات حاصل از حسابداری منابع انسانی در افزایش اثربخشی تصمیمات مدیران و سایر ذینفعان پی برد و از آنجا که درآمد و موفقیت شرکت های پخش و توزیع دارو وابستگی زیادی به استفاده موثر از نیروی انسانیشان دارد یافتن این موضوع که این شرکتها در کشور ما از نظر قابلیت اعمال روشهای ارزشیابی حسابداری منابع انسانی در چه سطحی هستند و نیز مناسب ترین روش ارزشیابی قابل اعمال در این شرکتها چه روشی است (با توجه به امکانات حسابداری و نیز دانش استفاده کنندگان نسبت به اطلاعات جهت تجزیه وتحلیل و نیز افزایش اثربخشی) می تواند بسیار مفید باشد. طرح سوالات تحقیق: با توجه به اهداف و علل ذکر شده، سوالات تحقیق پیرامون دو مسئله اصلی ذیل می باشد: ۱- آیا امکان اعمال روشهای ارزشیابی حسابداری منابع انسانی در شرکت های پخش و توزیع دارو وجود دارد؟ ۲- در صورت امکان، مناسب ترین روش ارزشیابی قابل اعمال با توجه به دانش و آگاهی از نحوه استفاده موثر از اطلاعات حاصله توسط استفاده کنندگان (در اینجا مدیران مالی، بازرگانی و فروش شرکت های پخش و توزیع دارو)کدام است؟ قلمرو تحقیق:

قلمرو مکـانی: از نظر مکـانی قلمرو تحقیق شامـل دو شـرکت بزرگ و دو شـرکت متوسط پخش و توزیع دارو می باشـند که بخش عمـده ای از توزیع و فروش دارو و تجهیزات پزشـکی را در سـطح کشـور عهـده دار می باشـند. قلمرو موضوعی: از نظر موضوعی چهارچوب موضوع پژوهش، حسابداری منابع انسانی با تمرکز بر روشهای ارزشیابی منابع انسانی می باشد. ادبیات موضوعی تحقیق: تعریف و تـاریخچه حسابـداری منـابع انسـانی حسابـداری منـابع انسـانی عبـارت است از شـناسایی و ارزیـابی منابع انسانی سازمان و گزارشـگری به اشـخاص ذینفـع. در این تعریـف سه بخش اساسـی پیرامـون منـابع انسـانی وجود دارد: شـناسایی: تشـخیص کمیت و کیفیـت آن و تهیـه آمـار منـاسب. ارزیـابی: انـدازه گیری ارزش اقتصـادی و تعییـن میزان مـالی آن. گزارشـگری : تنظیـم و ارایه گزارش‌هـای مـالی منـاسب در مـورد آن. بـا تـوجه بـه نیـاز مـدیریت بـه اطـلاعـات برای تصـمیمگیری، حسابـداری منـابع انسـانی (Human Resource Accounting) اطـلاعاتی فـراهم میآورد که مـدیران هر چه بهتر و مفیـدتر بتواننـد از منابع انسانی تحت اختیارشان اسـتفاده کنند. یکی از هدفهای عمده ی حسابداری منابع انسانی، گسترش کاربرد روشـهای معتبر و درخور اطمینان برای انـدازه گیری ارزش منـابع انسـانی در سازمـان اسـت. بـه عـارت دیگر حسابـداری منـابع انسـانی عبـارت اسـت از معیارهـا و اسـتانداردهای انـدازه گیری نیروی انسـانی در یـک سازمـان صـنعتی، بازرگانی یا خـدماتی با توجه به تجزیه و تحلیل کمی و کیفی اینگونه سرمایه گذاریها. به عبارت ساده تر یک موسسه صنعتی یا بازرگانی باید از ارزش سرمایه گذاری در نیروی خود آگاه باشد. همچنیـن بتوانـد نرخ بـازگشت این سـرمایه را نیز محاسـبه کنـد و بدانـد که آیـا بـازده سـرمایه گـذاری رضـایت بخش است یـا نه؟ حسابـداری منابع انسانی در واقع کاربرد مفاهیم و روشـهای حسابـداری در محـدوده ی مدیریت نیروی انسانی است. این حسابداری معیارسنجی و گزینش هزینه و ارزشگذاری نیروی انسانی به عنوان منابع اصلی هر موسسه است. این هزینه ها، نظیر سایر هزینه ها، از بخشـهای جاری و سـرمایه ای ـ یا به تعبیر دیگر هزینه های مسـتقیم و غیر مستقیم ـ تشکیل می شود ▪. هزینه منـــابع انســـانی از دو بخش هـــزینـه ی اولیه وهزینـه ی جـایگزینی تشـکیل می شـود: ۱) هزینه هـای اولیه: هزینه هـای اولیه منـابع انسانی کلیه وجوهی هسـتند که برای تامین و پرورش نیروی انسانی مصـرف می شود و شامل هزینه های گزینش نیرو، اسـتخدام، استقرار، جهتدهی و آموزش حین خدمت، بازآموزی و آموزشـهای کاربردی و تخصصی برای کسب مهارتهای لازم می شود. این تعریف در مورد سایر منـابع نیز کـاربرد مشـابهی دارد، چرا که هزینه هـای اولیه کارخانجـات و تجهیزات همـان مبالغی هسـتند که برای تحصـیل این منافع صرف می شـود. ۲) هزینه های جایگزینی: هزینه هایی هسـتند که بایـد برای جایگزینی کارکنانی که در حال حاضـر در موسـسه یا واحد مشـغول به کار هستند، متحمل شد. این هزینه ها به دو بخش تقسیم می شود: الف- هزینه های جایگزینی پستی یا شغلی ب— هزینه های پرسـنلی ▪ هزینه های جایگزینی پستی: هزینه هایی هسـتند که بایـد برای جایگزین کردن فردی در یک پست سازمانی با شخصـی که بتوانـد خـدمات مشـابهی را در این پست سازمانی ارایه دهـد، پرداخت شود و این گونه هزینه ها خود از سه بخش (تأمین، پرورشـی یا آموزشـی و کناره گیری) تشکیل می شونـد ▪. هزینه های کناره گیری: مبالغی هسـتند که برای کناره گیری هر یک یا تعـدادی از شاغلان پسـتهای سازمانی صـرف میشونـد. این هزینه ها عبارتنـد از هزینه پاداش یا اجرت کناره گیری، هزینه ی مابه التفاوت پیش از کناره گیری، هزینه ی خالی مانـدن پست سازمانی. نبایـد فراموش کرد که هزینه پاداش یا اجرت کناره گیری در واقع همان هزینه ی بازخرید سنوات خدمت (مزایای پایان خدمت) است و هزینه های مابه التفاوت پیش از کناره گیری ناشی از کـاهش بهره وری فرد قبـل از کنـاره گیری است. هزینه های خالی مانـدن پست سازمانی، هزینه ای است غیر مسـتقیم که از کاهش کارآیی پسـتهایی که از خالی ماندن پست مورد نظر تاثیر می پذیرند. تحقیقات در مورد حسابداری منابع انسانی از سال ۱۹۶۰ آغاز شـده و همگـام با مکتب «مـدیریت انسانی» گسترش یافته است، این مکتب انسان را به عنوان یکی از منابع با ارزش هر سازمان مورد توجه خاص قرار می دهد و معتقد به رفتاری شایسـته و در خور این ارزشـهاست. تعیین نقطه شروع حسابداری منابع انسانی به عنوان یک موضوع تحقیقی یا مطالعاتی مشـکل است. در سال ۱۹۷۶ مجله حسابـداری، فهرست سازمانهـا و جوامع مربوط به این مبحث را

که یـازده مورد از آنهـا مربوط به پایان نامه های منتشـر نشـده دوره دکتری بود و نیز اولین مرجع را که اساس کار دابلین و لاتکا در سال ۱۹۳۰ بود، منتشر کرد. سالهای ۱۹۷۱ تا ۱۹۷۶ را می توان دوره ی توجه هر چه بیشتر به حسابـداری منابع انسانی دانست. اما از ۱۹۷۶ تا ۱۹۸۰ توجه به حسابـداری منابع انسانی از طرف محافل علمی و تجاری کاهش یافت. در سال ۱۹۷۰ بسیاری از نویسندگان علاقه منـد بودنـد تا به عنوان پیشـکسوتان حسابداری منابع انسانی و ارایه کنندگان اندیشه های جدید مطرح شوند. این اندیشه ها به طور متـداول به حسابـداری دارایی هـای انسانی اشاره میکرد اما بیانیه های کوتاه آن درباره ی کارکنان در بلندمـدت موجب تعمیم اهمیت منابع انسانی شـد. فلم هولتز پنـج مرحله را در توسـعه ی حسابـداری منابع انسانی ذکر می کنـد ▪: مرحله اول سالهای ۱۹۶۶-۱۹۶۰: در این دوره مفهوم حسابـداری منـابع انسانی, اسـتنتاجی از نظریه ی اقتصادی «سـرمایه انسانی» و متأثر از مکتب «منابع انسانی نوین» و روانشناسـی سازمانهای متمرکز و تاثیر نقش رهبری در سازمان بود ▪. مرحله ی دوم سالهای ۱۹۷۱-۱۹۶۶: تحقیقات فنی و عملی در ایـن دوره بـه الگوهـایی برای انـدازه گیری دقیـق و تعییـن هـویت اسـتفاده کننـدگان بـالقوه ایـن روش و اسـتفاده تجربی حسابـداری منابع انسانی در سازمانهای واقعی معطوف گشت ▪. مرحله ی سوم سالهای ۱۹۷۶-۱۹۷۱: این دوره را می توان دوره ی توجه پژوهشـگران و سازمانها به حسابـداری منابع انسانی دانست. سازمانهای کوچک تلاش بیشتری برای به کار بردن حسابـداری منابع انسانی داشـتند. برآوردها و نتیجه گیریهای به عمل آمده بر اساس تاثیرات بالقوه اطلاعات حسابداری منابع انسانی بر مدیریت اجرایی و تصـمیمات سرمایه گذاران بود ▪. مرحله چهارم سالهای ۱۹۸۰ ۱۹۷۶: این دوره، دوره ی توجه نکردن محققان حسابداری و موسـسه هـای بازرگـانی به حسابـداری منـابع انسـانی بوده است ▪. مرحله پنجم از سـال ۱۹۸۰ تـا کنـون: که دوره توجه دوبـاره به حسابداری منابع انسانی است. این مساله به کمک مطالعات جدید، به صورت کوشـش بعضـی از سازمانهای بزرگ برای اسـتفاده از حسابداری منابع انسانی نشان داده شده است. در سال ۱۹۸۰ تفکر نوینی در زمینه منابع انسانی در علم مدیریت بوجود آمد و پس از شناور شدن نرخ ارز و از میان رفتن ارتباط سنتی طلا و دلار، موضوع نیروی انسانی به عنوان پشتوانه تولید و پول کشورها مانند یک اصل بـدیهی مطرح شد. در مباحث جدید مدیریتی در موضوع منابع انسانی و راهکارهای ارزیابی این منابع در دهه اخیـــر جایگاه و اهمیت ویژه ای یافته است که از یک طرف جزو منابع نامحـدود تلقی می شوند و از طرف دیگر کم توجهی به آن، کلیه منابع دیگر را تحت تـاثیر قرار خواهـد داد و در حسابـداری نـوین نیز مبـاحثی را مطرح کرده است. در مجمـوع بـا بررسـی هـای به عمـل آمـده مشـخص گردیـد که پژوهشـگران تحقیقات گسترده ای را در زمینه های مختلف حسابـداری منابع انسانی آغاز نموده اند، که عمده این تحقیقات حول سه محور اصلی زیر بوده است: ۱- تدوین و پی ریزی مدل ها و روشهایی برای سازمانها به منظور اندازه گیری بهای تمام شـده و ارزش (پولی و غیرپولی) کارکنان. ۲- طراحی سیسـتم های کاربردی برای استفاده از اطلاعات حسابداری منابع انسانی. ۳- تعیین اثر حسابـداری منـابع انسـانی بر رفتـار و طرز تلقی مردم (بررسـی اثر ادراکی و رفتـاری اطلاعـات منابع انسانی) عمـده تحقیقـات انجـام شـده پیرامـون آثـار احتمـالی اطلاعـات حسابـداری منـابع انسـانی بر تصـمیمات سـرمایه گـذاران، مـدیران، اعتباردهنـدگان و سـایر اسـتفاده کننـدگان اطلاعات حسابـداری یعنی حول محور سوم بوده، که طی سال های ۷۶-۱۹۷۱ صورت گرفتـه است. محققـانی از قبیـل الیـاس (۱۹۷۲)، هنـدریکس (۱۹۷۶)، توماسین (۱۹۷۷)، شـوان (۱۹۷۶)، اکلـن (۱۹۷۶)، فلم هولـتز (۱۹۷۶)، لیکرت (۱۹۷۶) و هرمـانسون (۱۹۷۶) مطالعـاتی در این زمینه داشـته انـد، که نتایـج اکثر آنهـا نشان داد که اطلاعات منابع انسـانی تـاثیر معنی داری (از نظر آمـاری) بر تصـمیمات داشـته است. تحقیقاتی نیز پیرامون سایر محورهای ذکر شـده صورت گرفته است که بیشتر جنبه کـاربردی موضـوع را شامـل می شـود، از جمله این تحقیقـات می تـوان به موارد زیر اشـاره کرد: ۱"- نقش حسابـداری منـابع انسانی در منابع انسانی "توسط میتال و تایال (۲۰۰۶) ۲- بکارگیری روش ارزشـیابی خالص ارزش فعلی تعدیل شده در شـش شـعبه یک مؤسسه حسابرسی توسط اوگان (۱۹۸۶) ۳- آزمون حسابـداری منابع انسانی در یک شـرکت هواپیمایی توسط کانر (۱۹۹۵) ۴ "- بکـارگیری بهـای جـایگزینی به عنـوان معیـار ارزشـگذاری "توسـط پـوزی و کـارپر (۱۹۸۵) ۵"-

حسابداری منابع انسانی "توسط اریک فلیمهلتز (۱۹۹۹) ۶ "– ضرورت حسابداری منابع انسانی و کاربرد آن "توسط بارکنز و ویلاردر(۱۹۹۹) البته تحقیقات و مطالعات دیگری نیز در این زمینه حسابداری منابع انسانی صورت گرفته است. به طورکلی سیستم های متعددی برای اندازه گیری HRA وجود دارد که از آن ها می توان به : بهای تمام شده در تاریخ تحصیل (AC) ، بهای جایگزینی (RC) ، بهای هزینه فرصت از دست رفته، جریانهای تنزیل دستمزد، جریان عواید تنزیل شده، خصلتهای ریالی ،ارزش بازار برای نیروی انسانی، حالات قدمت، مدل ارزشگذاری فردی ، مدل ارزشگذاری گروهی و نیز مدل های ریاضی اشاره کرد. در این تحقیق از پنج روش اول که به صورت عمده در سایر تحقیقات استفاده شده است بهره گرفته ایم . در ادامه توضیح کوتاهی در مورد پنج روش ارزشیابی حسابداری منابع انسانی داده شده است. روش بهای تمام شده در تاریخ تحصیل (AC): در این روش، ارزش منابع انسانی از طریق محاسبه بهای تمام شده تاریخی آن محاسبه می گردد. بهای تمام شده منابع انسانی شامل هزینه های استخدام و آموزش کارکنان است که برای یک فرد شامل دو جزء مستقیم و غیر مستقیم است. روش بهای جایگزینی (RC): ارزش جایگزین همان جایگزین کردن منابع انسانی جدید بجای منابع انسانی موجود در سازمان است که ارزش جایگزین در این روش شامل مخارج برآوردی و اقلامی به شرح زیر است. الف) برآورد هزینه های استخدام افراد جدید برای شاغل موجود ب) برآورد هزینه های آموزش افراد جدید ج) برآورد هزینه های انتقال یا اخراج افراد شاغل. روش بهای هزینه فرصت از دست رفته: در این روش خدمات نیروی انسانی متخصص برای اشتغال در بخش های مختلف یک سازمان و مراکز سرمایه گذاری به مزایده گذارده می شود. بالاترین پیشنهاد برای خدمات نیروی انسانی مورد مزایده, که باعث جذب و از سوی پیشنهاد کننده ارائه می گردد به عنوان ارزش خدمات نیروی انسانی و سرمایه قیمت پیشنهاد دهنده محسوب می شود. روش جریانهای تنزیل دستمزد: برای تعیین ارزش منابع انسانی طبق این روش باید موارد زیر برآورد و تعیین گردد : الف) درآمد سالیانه فرد در آغاز تا بازنشستگی، ب) سن بازنشستگی فرد و احتمال بقای وی و ج) نرخ تنزیل درآمد سالیانه و آتی برای تعیین ارزش فعلی. روش جریان عواید تنزیل شده: برای تعیین ارزش منابع انسانی طبق این روش باید سه متغییر زیر تعیین و برآورد گردد: الف) دوره زمانی ارزشیابی که همان طول خدمت مورد انتظار می باشد و احتمال قرار گرفتن در موقعیت های خدمتی مختلف که فرد در طی خدمت مورد انتظار در هر یک از آنها به ارائه خدمات مشغول خواهد شد، ب) محاسبه و برآورد مورد انتظار در نتیجه استفاده از خدمات آینده منابع انسانی و ج) ارزش فعلی منافع آتی از درآمد و منافع مورد انتظار آینده را باید تنزیل نمود. روش تحقیق: تحقیق حال حاضر از حیث هدف، کاربرد ونحوه گردآوری داده ها از نوع تحقیقات توصیفی (غیر آزمایشی) و از شاخه مطالعات میدانی به شمار می آید. در این تحقیق از دو روش کتابخانه ای و پرسشنامه استفاده شده است. از روش کتابخانه ای به منظور شناسایی روشهای ارزشیابی حسابداری منابع انسانی و شیوه اعمال هر یک از روشها و نیز عوامل موثر و معیارهای لازم جهت مناسب بودن یک روش اندازه گیری استفاده شده است. از پرسشنامه نیز به عنوان ابزار اصلی گردآوری داده ها استفاده شده است. در این تحقیق از پرسشنامه ای که اریک فلیمهلتز و دوستانش در تحقیقی با همین موضوع طراحی کردند استفاده شده است. پرسشنامه از دو قسمت به شرح زیر تهیه شده است : الف) سؤالاتی در زمینه میزان مخارج مرتبط با منابع انسانی و نیاز به سیستم حسابداری منابع انسانی و در اصل به امکان سنجی، محاسبه برآورد و ثبت و نگهداری متغیرها و پارامترهای ارتباط با روشهای ارزشیابی انتخابی پرداخته است. در این قسمت جمعا ۳۲ سوال براساس طیف پنج گزینه ای لیکرت از ۱ به معنای خیلی کم تا ۵ به معنای خیلی زیاد تنظیم شده است. در این قسمت قابلیت اعمال روش های ارزشیابی حسابداری منابع انسانی به طور کلی و نیز قابلیت اعمال هر یک از پنج روش انتخابی در ارزشیابی حسابداری منابع انسانی مورد ارزیابی قرار می گیرد . در اینجا ۵ روش عمده: بهای تمام شده در تاریخ تحصیل (AC) ، بهای جایگزینی (RC) ، بهای هزینه فرصت از دست رفته، جریانهای تنزیل دستمزد و روش جریان عواید تنزیل شده در نظر گرفته شده است. ب) در قسمت دوم سؤالات در زمینه مقایسه معیارهای لازم برای مناسب بودن یک روش ارزشیابی طبق تئوری اندازه

گیری حسابداری مطرح شده است . در این قسمت ۷ سوال بر اساس طیف سه گزینه‌های لیکرت ۱ به معنای ضعیف،۲ به معنای متوسط و ۳ به معنای خوب طراحی شده است. معیار هایی که در این پرسشنامه مورد استفاده قرار گرفته اند شامل موارد زیر است: ۱) درجه عینیت (انطباق با واقعیت) اطلاعات حاصله از بکارگیری روش، ۲) درجه قابلیت اتکاء اطلاعات حاصله از بکارگیری روش، ۳) امکان تهیه به موقع اطلاعات در نتیجه بکارگیری روش، ۴) به صرفه نبودن بکارگیری روش ارزشیابی با توجه به میزان هزینه لازم برای اجراء، ۵) رعایت بی طرفی در تهیه اطلاعات و در نتیجه استفاده از روش، ۶) درجه مرتبط بودن اطلاعات حاصله از بکارگیری روش و ۷) میزان سازگاری اطلاعات حاصله از بکارگیری روش با سیستم های فعلی حسابداری. جامعه و نمونه آماری: جامعه آماری شامل دو شرکت بزرگ و دو شرکت متوسط پخش و توزیع دارو و تجهیزات پزشکی می باشد که بخش عمده ای از توزیع و فروش دارو و تجهیزات پزشکی در کشور را بر عهده دارند. دلایل انتخاب این جامعه آماری به شرح زیر است: برخورداری شرکت های فوق از منابع انسانی ماهر و متخصص، وابستگی شدید درآمد این شرکتها به منابع انسانی کارآمد و بالابودن هزینه های استخدام و آموزش در این گروه. در پاسخ به سوال اول تحقیق، نمونه آماری به صورت زیر از چهار شرکت مربوطه انتخاب شده است و علت در نظر گرفتن این نمونه آماری این بود که در پاسخ به سوال اول تواما نیاز به نظر تولیدکنندگان و استفاده کنندگان اطلاعات حسابداری منابع انسانی بود بنابراین پرسشنامه بین کارشناسان مالی و کارشناسان بازرگانی توزیع گردید. گروه نمونه آماری معاونت مالی مدیر مالی کارشناس مالی خرید کارشناس مالی فروش کارشناس مالی حقوق و دستمزد حسابدار معاونت بازرگانی مدیر کل فروش مدیر فروش منطقه ای تهران مجوع تعداد افرادکه پرسشنامه برای شان ارسال شد ۴ ۴ ۱۰ ۱۰ ۱۰ ۱۲ ۴ ۴ ۶ ۶۴ تعداد پرسشنامه دریافت شده ۴ ۴ ۸ ۸ ۹ ۹ ۴ ۴ ۴ ۵۴ تعداد پرسشنامه قابل استفاده ۴ ۴ ۷ ۹ ۸ ۸ ۳ ۴ ۳ ۵۰ در پاسخ به سوال دوم چون نیاز به تخصص مالی بود تنها از جامعه آماری کارشناسان مالی استفاده گردید که همانطور که گفته شد تعداد پاسخ های معتبر ۴۰ عدد است. با توجه به اینکه پرسشنامه های مذکور در یک تحقیق استاندارد مورد استفاده قرار گرفته بود به نظر باید دارای پایایی و روایی باشد اما برای اطمینان از پایایی پرسشنامه های مذکور تعداد ۱۰ پرسشنامه در جامعه آماری توزیع و گردآوری گردید. ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه اول با ۳۲ سوال ۰.۸۹۶ و برای هر یک از سوالات پرسشنامه دوم که معیارهای سنجش هستند به ترتیب: عینیت ۰.۷۴۵ ، قابلیت اتکا ۰.۷۱۶ ،تهیه به موقع اطلاعات ۰.۹۰۶ ، به صرفه بودن ۰.۸۷۵ ، رعایت بی طرفی ۰.۸۱۰ ، درجه مربوط بودن اطلاعات ۰.۶۷۸ و میزان سازگاری ۰.۸۹۳ بوده است که نشان دهنده آن است که پرسشنامه های مذکور از پایایی مناسبی برخوردارند. همچنین جهت آزمون روایی سوالات، هم از اعتبار محتوا و هم از اعتبار عاملی استفاده شد. برای سنجش اعتبار محتوای پرسشنامه از نظرات دو تن از اساتید دانشگاهی استفاده گردید، با توجه به استاندارد بودن پرسشنامه تنها تغییرات اندکی با توجه به جامعه آماری مورد نظر در پرسشنامه ها صورت گرفت ، بدین ترتیب اطمینان حاصل گردید که پرسشنامه ها همان خصیصه مورد نظر محقق را می سنجند. روشهای تجزیه و تحلیل اطلاعات: پس از جمع آوری پرسشنامه ها و جمع آوری داده ها در فایل کامپیوتری با استفاده از نرم افزار SPSS ۱۵ پاسخ ها از طریق آمار توصیفی فراوانی ها تجزیه و تحلیل گردید و روش مناسب با استفاده مقایسه شاخص های آماری محاسبه شده تعیین گردید. یافته ها در سه بخش زیر حاصل گردید : ۱- یافته های تحقیق و نتایج حاصله در رابطه با امکان اعمال روشهای ارزشیابی حسابداری منابع انسانی در شرکت های پخش و توزیع دارو در کشور ۲- یافته های تحقیق در زمینه انتخاب مناسبترین روش ارزشیابی قابل اعمال در این شرکت ها ۳- سایر یافته ها و نتایج بدست آمده یافته های تحقیق و نتایج حاصله در رابطه با امکان اعمال روشهای ارزشیابی حسابداری منابع انسانی در شرکت های پخش و توزیع دارو در کشور: با توجه به روش های ارزشیابی، این نتیجه حاصل گردید که لازمه اعمال یک روش، وجود امکان شناسی، محاسبه، برآورد و ثبت متغیرها و پارامترهای مربوط به آن روش می باشد. یافته های تحقیق در این مورد در جدول زیر به طور خلاصه آمده است که در

ادامه به طور مفصلتری ارائه می گردد. در این تحقیق قابلیت اعمال روش های ارزشیابی حسابداری منابع انسانی به طور کلی به دو صورت فردی و گروهی و نیز قابلیت اعمال هر یک از پنج روش انتخابی در ارزشیابی حسابداری منابع انسانی به دو صورت فردی و گروهی اندازه گیری شده است. در تعیین قابلیت اعمال روشها چون کارشناسان مالی آشنایی بیشتری با موضوعات حسابداری منابع انسانی داشته اند برای نظرشان ضریب یک و برای نظر کارشناسان بازرگانی به علت آشنایی کمتر با موضوع تحقیق ضریب ۰.۷ در نظر گرفته شده است. جریان عوایـد تنزیل شده جریانهای تنزیل دستمزد بهای هزینه فرصت از دست رفته روش بهای جایگزینی (RC) بهای تمام شده در تاریخ تحصیل (AC) روش ارزشیابی قابلیت اعمال از نظر متخصصان مالی (ضریب ۱) ۲.۰۲۵۶ ۲.۱۶۵۶ ۱.۴۳۵۲ ۲.۱۴۵۳ ۲.۴۷۷۸ به صورت فردی ۱.۸۶۷۳ ۲.۱۶۹۲ ۱.۵۱۲۲ ۲.۳۱۴۱ ۲.۴۳۵۰ به صورت گروهی از نظر مدیران بازرگانی و فروش (ضریب ۰.۷) ۱.۹۵۵۳ ۲.۱۶۶۹ ۱.۴۵۵۶ ۲.۲۳۱۴ ۲.۵۶۸۱ به صورت فردی ۱.۸۳۷۱ ۲.۱۴۴۳ ۱.۴۷۷۲ ۲.۲۲۷۸ ۲.۴۱۸۶ به صورت گروهی ۱.۹۹۶۶ ۲.۱۶۶۱ ۱.۴۴۳۶ ۲.۱۸۰۸ ۲.۵۱۵۰ در مجموع به صورت فردی با اعمال ضرایب اهمیت ۱.۸۵۴۸ ۲.۱۵۸۹ ۱.۴۹۷۸ ۲.۲۷۸۶ ۲.۴۲۸۲ در مجموع به صورت گروهی با اعمال ضرایب اهمیت ۱.۹۲۵۷ ۲.۱۶۲۵ ۱.۴۷۰۷ ۲.۲۲۹۷ ۲.۴۷۱۶ در مجموع با اعمال ضرایب اهمیت میانگین کل قابلیت اعمال پنج روش ارزشیابی منابع انسانی در مجموع در شرکت های پخش و توزیع دارو :۲.۰۵۲۰ است که در مقایسه با معیارهای اندازه گیری شده مورد استفاده برای سطوح پنجگانه مورد بررسی بیانگر این است که قابلیت اعمال روش های ارزشیابی حسابداری منابع انسانی در مجموع در این شرکت ها تقریباً در سطح کم می باشد. میانگین کل قابلیت اعمال پنج روش ارزشیابی منابع انسانی به صورت فردی در شرکت های پخش و توزیع دارو: ۲.۰۶۰۴ و میانگین کل قابلیت اعمال پنج روش ارزشیابی منابع انسانی به صورت گروهی در شرکت های پخش و توزیع دارو: ۲.۰۴۳۷ است که نشان میدهد قابلیت اعمال روشهای ارزشیابی در این شرکت ها به صورت فردی بیشتر است. روش بهای تمام شده در تاریخ تحصیل (AC): میانگین درجه قابلیت اعمال این روش بطور کلی با توجه به امکان شناسائی و ثبت هزینه های استخدام و آموزش نیروی انسانی و همچنین امکان برآورد متوسط دوره خدمت مورد انتظار برای کارکنان معادل ۲.۴۷۱۶ است که در مقایسه با معیارهای ارزیابی مورد استفاده (۱ تا ۵) طبق پرسشنامه بین دو معیار کم و متوسط می باشد. با مقایسه میانگین درجه قابلیت اعمال به صورت فردی (۲.۵۱۵۰) با میانگین درجه قابلیت اعمال به صورت گروهی (۲.۴۲۸۲) امکان اعمال این روش بصورت فردی بیشتر است. روش بهای جایگزینی (RC): لازمه اعمال این روش وجود امکان برآورد هزینه های استخدام و آموزش افراد جدید بجای افراد شاغل و برآورد هزینه های اخراج یا انتقال افراد شاغل می باشد. میانگین درجه قابلیت اعمال این روش معادل۲.۲۲۹۷ است که در مقایسه با معیار مورد استفاده برای ارزیابی ، امکان اعمال این روش تقریبا کم می باشد. با مقایسه میانگین درجه قابلیت اعمال به صورت فردی (۲.۱۸۰۸) با میانگین درجه قابلیت اعمال به صورت گروهی (۲.۲۷۸۶) امکان اعمال این روش بصورت گروهی بیشتر است. روش بهای هزینه فرصت از دست رفته: برای اعمال روش فوق امکان پذیر بودن تقسیم واحدهای اقتصادی به بخش های مختلف (مراکز سرمایه گذاری) و همچنین وجود شرایطی برای ایجاد فرآیند مزایده بین این قسمت ها برای تعیین ارزش خدمات یک فرد یا گروهی از پرسنل لازم است. با توجه به نوع شرکت های پخش و توزیع دارو به نظر می رسد این روش از قابلیت بسیار کمی برای اعمال برخوردار باشد که نتایج تحقیق هم تایید کننده این موضوع می باشد. میانگین درجه قابلیت اعمال این روش معادل۱.۴۷۰۷ است که در مقایسه با معیار مورد استفاده برای ارزیابی ، امکان اعمال این روش تقریبا بسیار کم می باشد. با مقایسه میانگین درجه قابلیت اعمال به صورت فردی (۱.۴۴۳۶) با میانگین درجه قابلیت اعمال به صورت گروهی (۱.۴۹۷۸) امکان اعمال این روش بصورت گروهی بیشتر است. روش جریانهای تنزیل دستمزد: . میانگین درجه قابلیت اعمال این روش معادل۲.۱۶۲۵ است که در مقایسه با معیار مورد استفاده برای ارزیابی، امکان اعمال این روش تقریبا کم می باشد. با مقایسه میانگین درجه قابلیت اعمال

به صورت فردی (۲.۱۶۶۱) با میانگین درجه قابلیت اعمال به صورت گروهی (۲.۱۵۸۹) امکان اعمال این روش بصورت فردی بیشتر است. روش جریان عواید تنزیل شده: بر اساس پاسخ سؤالات مربوط به امکان اعمال روش ارزشیابی جریان عواید تنزیل شده و نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آنها ، میانگین درجه امکان اعمال این روش ۱.۹۲۵۷ شد که کمتر از ۲ می باشد و نشان می دهد امکان اعمال این روش تقریبا کم می باشد. با مقایسه میانگین درجه قابلیت اعمال به صورت فردی (۱.۹۹۶۶) با میانگین درجه قابلیت اعمال به صورت گروهی (۱.۸۵۴۸) امکان اعمال این روش بصورت فردی بیشتر است. یافته های تحقیق در زمینه مناسب ترین روش ارزشیابی حسابداری منابع انسانی قابل اعمال در شرکت های پخش و توزیع دارو در کشور: معیار مناسب بودن یک روش اندازه گیری، برخورداری اطلاعات حاصل از بکارگیری آن از ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری می باشد.این ویژگی ها شامل موارد زیر می باشد : ۱) درجه عینیت (انطباق با واقعیت) اطلاعات حاصله از بکارگیری روش، ۲) درجه قابلیت اتکاء اطلاعات حاصله از بکارگیری روش، ۳) امکان تهیه به موقع اطلاعات در نتیجه بکارگیری روش، ۴) به صرفه نبودن بکارگیری روش ارزشیابی با توجه به میزان هزینه لازم برای اجراء، ۵) رعایت بی طرفی در تهیه اطلاعات و در نتیجه استفاده از روش، ۶) درجه مربوط بودن اطلاعات حاصله از بکارگیری روش و ۷) میزان سازگاری اطلاعات حاصله از بکارگیری روش با سیستم های فعلی حسابداری. در قسمت (ب) پرسشنامه به دلیل انتخاب مناسب ترین روش ارزیابی قابل اعمال از این ویژگی ها استفاده شده است. بدین صورت که میزان برخورداری اطلاعات حاصل از اعمال هر یک از این ویژگی های کیفی مد نظر در سه سطح ضعیف، متوسط و خوب مورد سنجش قرار گرفته اند. بر اساس تجزیه و تحلیل اطلاعات استخراج شده از پرسشنامه های دریافتی نتایج زیر را در زمینهٔ سؤال دوم طرح تحقیق قابل بیان می باشد. روش معیار   بهای تمام شده در تاریخ تحصیل (AC)   روش بهای جایگزینی (RC)   بهای هزینه فرصت از دست رفته   جریانهای تنزیل دستمزد   جریان عواید تنزیل شده درجه عینیت ۲.۷۳   ۲.۱۵   ۱.۳۰   ۱.۱۳   ۱.۱ درجه قابلیت اتکا ۱.۲۸   ۲.۱۸   ۱.۷۵   ۱.۲۵   ۱.۰۸ به موقع بودن اطلاعات   ۲.۷۵   ۲.۱   ۲.۰۳   ۲.۰۵   ۱.۵۶ به صرفه بودن ۲.۷۳   ۱.۶۵   ۱.۲۵   ۱.۲۳   ۱.۱۳ رعایت بی طرفی در تهیه اطلاعات   ۲.۷۰   ۱.۲۳   ۱.۲۰   ۱.۰۸   ۱.۰۵ مربوط بودن اطلاعات حاصله   ۲.۷۰   ۲.۰۸   ۱.۲۰   ۱.۰۸   ۱.۱۸ سازگاری اطلاعات حاصل   ۲.۷۵   ۱.۴۳   ۱.۲۰   ۱.۰۸   ۱.۰۸ میانگین کل معیارها   ۲.۵۲   ۱.۸۳   ۱.۴۲   ۱.۲۷   ۱.۱۷ مشاهده می شود مناسب ترین روش ارزشیابی حسابداری منابع انسانی قابل اعمال در شرکت های پخش و توزیع دارو در کشور بر اساس یافته های تحقیق، روش بهای تمام شده در تاریخ تحصیل می باشد که بر اساس نظر جامعه آماری این روش از حیث مناسب بودن جهت اعمال و قابلیت استفاده موثر در این نوع شرکتها تقریبا خوب می باشد. سایر روشها از حیث قابلیت اعمال در این شرکتها از متوسط کمتر و در مورد دو روش جریانهای تنزیل دستمزد و جریان عواید تنزیل شده قابلیت اعمال روش تقریبا کم می باشد که با توجه به ساختار حسابداری این شرکت ها انتظار این موضوع نیز می رفت. سایر یافته های تحقیق: بر اساس نتایج سوال ۱ میزان اطلاعات مدیریت در زمینه مخارج مرتبط به منابع انسانی با میانگین ۲.۵۱۳۲ از حد متوسط کم تر و بر اساس نتایج سوال ۲ میزان علاقه مدیریت به داشتن اطلاعاتی در زمینه مخارج مرتبط با منابع انسانی برای اهداف کنترل و برنامه ریزی مورد نیاز در این مورد، با میانگین ۴.۰۱۵ زیاد می باشد. پس مشاهده می شود استفاده موثر از سیستم های حسابداری منابع انسانی و آموزش مدیران در بکارگیری نتایج این سیستم ها در برنامه ریزی و ارزیابی عملکرد کارکنان تا چه اندازه می تواند کارا باشد. بر اساس تجزیه و تحلیل سؤالات ۶،۷ و ۸ که در مورد هزینه ی تحمیل شده بر شرکت جهت جذب و آموزش کارکنان می باشد می توان دریافت که این دو عنصر هزینه بعنوان بخشی از بهای تمام شده مخارج مرتبط با نیروی انسانی، زمانی بعنوان هزینه سرمایه ای در حسابها منظور خواهد شد که مبلغ آن از اهمیت بیشتری برخوردار باشد. با مقایسه میانگین دو عنصر هزینه   در می یابیم که میزان هزینه های آموزش کارکنان با میانگین ۳.۶۳۵۱ از میزان هزینه جذب آنان با میانگین ۳.۴۲۱۲ بیشتر   می باشد که این می تواند ناشی از فرآیند جذب نامناسب در این شرکت ها باشد. با ایجاد یک

سیستم جذب موثر در این شرکت ها می توان علاوه بر کاهش هزینه مربوط به جذب، هزینه آموزش ناشی از ناکارآمدی نیروی انسانی در این شرکت ها را کاهش داد. همچنین میزان هزینه های جذب و آموزش کارکنان با میانگین ۳.۵۲۸۲ بین دو معیار متوسط و زیاد است. بر اساس تجزیه و تحلیل سوال ۹ که میزان اثر هزینه های آموزش بر افزایش بازدهی و توان نیروی انسانی مورد بررسی قرار می دهد، میانگین میزان اثر هزینه های آموزش بر افزایش توان کاری و بازدهی نیروی انسانی ۳.۸۲۰۰ است که با توجه به نتایج فوق ، میانگین حاصله میزان اثر هزینه های آموزش بر افزایش توان کاری و قدرت بازدهی نیروی انسانی تقریباً زیاد می باشد. این امر نشان می دهد که در این نوع شرکت ها اگر واحد مدیریت منابع انسانی از آموزش های لازم برای نیروی انسانی را پیش بینی و برنامه ریزی کند و از طرف دیگر توجه خاصی به موثر بودن این آموزش ها داشته باشد می توان علاوه بر کاهش هزینه های آموزش با هزینه کمتر سبب افزایش بیشتر کارایی کارکنان در این شرکت ها شد. دو یافته فوق به اهمیت واحد منابع انسانی در کاهش هزینه (بخصوص هزینه های جذب و آموزش) و افزایش بهره وری کارکنان اشاره دارد. بحث ، نتیجه گیری و پیشنهادات: با توجه به یافته های تحقیق می توان چنین نتیجه گیری نمود که قابلیت اعمال روشهای ارزشیابی منابع انسانی در مجموع در شرکت های پخش و توزیع دارو در کشور با میانگین ۲.۰۵۲۰ در مقایسه با معیارهای اندازه گیری شده مورد استفاده برای سطوح پنجگانه تقریباً در سطح کم می باشد. علت این امر ضعف سیستم های حسابداری مورد استفاده در این شرکتها در ایجاد اطلاعات مورد نیاز روشهای ارزشیابی منابع انسانی و نیز عدم آگاهی مدیران در تجزیه و تحلیل اطلاعات حاصله برای افزایش اثر بخشی نیروی انسانی می باشد. همچنین قابلیت اعمال این روشها به صورت فردی با میانگین ۲.۰۶۰۴ در مقایسه با قابلیت اعمال به صورت گروهی با میانگین ۱.۸۴۳۷ بیشتر می باشد. یافته های تحقیق در زمینه مناسب ترین روش ارزشیابی قابل اعمال نشان می دهد که با قبول این فرضیه که بین روش ارزشیابی انتخاب شده به لحاظ مناسب بودن برای اعمال، اختلاف معنی داری (به لحاظ آماری) وجود دارد، از طریق تجزیه و تحلیل داده های حاصل از تحقیق و نیز معیار های در نظر گرفته شده مشخص شد که روش بهای تمام شده در تاریخ تحصیل (AC) با میانگین ۲.۵۲ در مقیاس لیکرت سه گزینه ای(ضعیف، متوسط،خوب) روش تقریبا خوبی بوده و از سایر روشهای مطرح شده در این تحقیق برای شرکت های پخش و توزیع دارو در کشور مناسبتر می باشد. همچنین این نتیجه حاصل گردید که میزان اطلاعات مدیریت در زمینه مخارج مرتبط به منابع انسانی با میانگین ۲.۵۱۳۲ از حد متوسط کم تر ولی در مقابل میزان علاقه مدیریت به داشتن اطلاعاتی در زمینه مخارج مرتبط با منابع انسانی برای اهداف کنترل و برنامه ریزی مورد نیاز در این مورد، با میانگین ۴.۰۱۵ زیاد می باشد. علاوه بر این به این نتیجه رسیدیم که میزان هزینه های آموزش کارکنان با میانگین ۳.۶۳۵۱ از میزان هزینه جذب آنان با میانگین ۳.۴۲۱۲ بیشتر بوده و میزان هزینه های جذب و آموزش کارکنان با میانگین ۳.۵۲۸۲ بین دو معیار متوسط و زیاد قرار دارد که نشان دهنده ضعف در سیستم جذب این شرکت ها می باشد. علاوه بر این اثر هزینه های آموزش بر افزایش توان کاری و بازدهی نیروی انسانی با میانگین ۳.۸۲۰۰ تقریباً زیاد می باشد. . این امر نشان می دهد که در این نوع شرکت ها اگر واحد مدیریت منابع انسانی آموزش های لازم برای نیروی انسانی را پیش بینی و برنامه ریزی کند و از طرف دیگر توجه خاصی به موثر بودن این آموزش ها داشته باشد می توان علاوه بر کاهش هزینه های آموزش، با هزینه کمتر سبب افزایش بیشتر کارایی کارکنان در این شرکت ها شد. یافته های فوق اهمیت واحد منابع انسانی در کاهش هزینه (بخصوص هزینه های جذب و آموزش) و افزایش بهره وری کارکنان را نشان می دهد و نیز به تاثیر روشهای حسابداری منابع انسانی در کاراتر بودن تصمیمات مدیران اشاره دارد. در انتها پیشنهاد می گردد دوره هایی در جهت نحوه استخراج و نیز نحوه استفاده موثر از اطلاعات منابع انسانی برای مدیران مالی و سایر مدیران بخصوص مدیران بازرگانی این شرکت ها گذاشته شود تا علاوه بر آگاهی از اهمیت و کاربرد حسابداری منابع انسانی در افزایش اثر بخشی نیروی انسانی شرکت بتوانند از این ابزار قدرتمند به طور موثر بهره گیرند. همچنین پیشنهاد می شود در ادامه این تحقیق، پژوهشی در راستای اثربخشی اطلاعات حسابداری منابع انسانی در افزایش کارایی

نیروی انسانی این نوع شرکت ها صورت گیرد تا علاوه بر اینکه نشان دهنده اهمیت و کاربرد حسابداری منابع انسانی است دریچه ای را به سوی کاربردی کردن این موضوع در شرکت ها باز کند.

منابع:

۱. Flamholtz.Eric G. (۱۹۹۹) ,Human Resource Accounting: Advances in Concepts, Methods and Applications. ۲. Gupta .R.K. (۲۰۰۳) ,Human Resource Accounting ۳. Kulshreshtha .M.K, Sandeep Mittal, Shalini Tayal . (۲۰۰۶), Role of human resource accounting in HR ۴. Flamholtz.E.G,A model for Hr valuation ,the accounting review PP ۲۵۳-۶۷ April ۱۹۷۱ ۵. Ogan,P, Application of Human resources value model accounting organization and society۱۹۷۸,PP ۱۹۵-۲۱۷ ۶. Mee,M.J, The tasks of human asset accounting, Accounting and business research ۷. Elias.N.S, The effects of human asset statements on the investment decision ۸. Tamassini, Assessing the impact of human resource accounting, the accounting review

بررسی نقش حسابداری پیمانکاری ساختمان

برقعی فصل اول: کلیات تحقیق: ۱-۱- پیشگفتار : تدوین مطالبی دربارهٔ نحوهٔ حسابداری انواع فعالیت های اقتصادی از یک سو ، بر دانش پیشرفته و امروزین حسابداری متکی و از سوی دیگر ، با شرایط خاص ، عرف تجاری و قوانین حاکم بر فعالیت های اقتصادی در ایران منطبق باشد یکی از زمینه های ضروری پژوهشی است که می تواند کاربرد روش های پیچیدهٔ حسابداری را آسان ساخته و در عین حال خدمات حسابداری در سطوح مختلف را کارآمدتر نماید علاوه بر این ، پژوهش هایی از این دست ، امکانات گسترش ، رواج و فراگیری ، اصول و ضوابط حرفه ای را افزایش داده و کار حسابداری واحدهای تجاری را در مجموع بهبود می بخشد امروزه مؤسسات عمومی و خصوصی اجرای عملیاتی نظیر : راه سازی – سد سازی – احداث ساختمان – تاسیسات – کشتی سازی – هواپیما سازی و ساخت قطعات پیچیده وسایل و تجهیزات را با انعقاد پیمان به مؤسسات پیمانکاری واگذار می کنند .

۲-۱- بیان مسئله:تنوع مؤسسات و گوناگونی فعالیتهای مختلف اقتصادی در پهنه جهان، دانش و حرفه حسابداری را بر آن داشته تا در قالب مبانی و اصول عمومی، راه حلهای متناسبی را برای نگهداری حسابهای فعالیتهای گوناگون، به نحوی فراهم آورد که صورتهای مالی مؤسسات تصویر گویاتری از نتایج عملیات و وضعیت مالی ارائه دهند. از طرفی، فعالیتهای مؤسسات اقتصادی در کشورهای مختلف در بستری از اوضاع و احوال اقتصادی و اجتماعی و در محدوده مناسبات حقوقی کشور انجام می شود و این عامل، به نوبه خود، جستجو و یافتن راه حل مناسب و مطلوب را در محدوده راه حلهای متعارف در سطح بین المللی الزامی کرده است.ارجاع طرحهای ساخت و ساز ابنیه، تأسیسات و تجهیزات بزرگ از طرف کارفرمایان عمومی و خصوصی به پیمانکاران مختلف، انعقاد قراردادهای بلند مدت پیمانکاری برای اجرای طرحهای یاد شده و انجام دادن فعالیتهای ساخت و ساز در قالب این قراردادها توسط پیمانکاران، یکی از فعالیتهای عمده اقتصادی است که نیازمند روشهای مناسب ثبت و ضبط معاملات و فعالیتهای مالی، تهیه و تنظیم گزارشهای درون سازمانی، اندازه گیری و شناخت درآمد و در نهایت تهیه و ارائه صورتهای مالی متناسب برای پیمانکاران و کارفرمایان است.حال برای روشن شدن موضوع به طرح سئوالاتی می پردازیم:۱-آیاحسابداری پیمانکاری ساختمان می توانـدبه روشن شدن مراحل حسابداری کمک نمایـد؟۲-آیاپیمانکاران می تواننـدباتکیه برحسابداری پیمانکاری ساختمان به تسهیل قراردادها کمک نمایند؟۳-آیاحسابداری پیمانکاری ساختمان می توانـدباتکیه برمواردقراردادهادرعرصه بین المللی موفق

باشد؟۴-آیاباتکیه برحسابداری پیمانکاری ساختمان می توان به فعالیت های اقتصادی پرداخت؟۱-۳- اهمیت موضوع:حسابداری پیمانکاری یکی از مقولاتی است که مراجع حرفه ای، پژوهشگران و مؤلفان حسابداری در کشورهای پیشرفته از دیرباز به عنوان مقوله خاص در حسابداری به آن پرداخته اند و در کشورهای پیشرفته و همچنین در سطح بین المللی استانداردهای حسابداری خاصی برای آن وضع شده است. در کشور ما نیز از الها پیش مبحث حسابداری پیمانکاری در کتابها و نشریات گوناگونی مورد بحث قرار گرفته و کوشش شده است در چارچوب روشها و رویدادهای متداول و استانداردهای حسابداری کشورهای پیشرفته راه حل ها و روشهای مناسبی برای نگهداری حسابها، شناسایی و اندازه گیری سود عملیات پیمانکاری و تهیه و ارائه صورت های مالی مؤسسات پیمانکاری در قالب مناسب حقوقی سازوکارها و الزامات محیطی حاکم بر این فعالیت عمده اقتصادی عرضه می شود.۱-۴- فرضیات تحقیق۱-بین حسابداری پیمانکاری ساختمان و روشن شدن مراحل حسابداری رابطه وجوددارد.۲- پیمانکاران باتکیه برحسابداری پیمانکاری ساختمان می تواننددر تسهیل قراردادها کمك نمایند.۳-بین حسابداری پیمانکاری ساختمان وموفقیت درقراردادهای بین المللی موفق رابطه وجوددارد.۴-باتکیه برحسابداری پیمانکاری ساختمان می توان به فعالیت های اقتصادی پرداخت.۱-۵- اهداف تحقیق:الف:هدف کلیبررسی نقش حسابداری پیمانکاری ساختمان وتاثیرآن برتسهیل قراردادهاب:اهداف جزئی۱- حسابداری پیمانکاری ساختمان روشی برای روشن شدن مراحل حسابداری می باشد.۲- پیمانکاران باتکیه برحسابداری پیمانکاری ساختمان انجام قراردادهاراآسان می نمایند.۳- حسابداری پیمانکاری ساختمان درموفقیت قراردادهای بین المللی موثراست.۴- حسابداری پیمانکاری ساختمان می تواند به فعالیت های اقتصادی بپردازد.فصل دوم: ادبیات تحقیق۲-۱- ارکان اصلی عملیات پیمانکاری : در هر نوع عملیات پیمانکاری ارکان اصلی زیر وجود دارد : کارفرما : شخص حقیقی یا حقوقی است که به عنوان یک طرف قرارداد ، عملیات اجرایی معینی را به پیمانکار ارجاع می کند . پیمانکار : شخصی حقیقی یا حقوقی است که به عنوان طرف دیگر قرارداد ، عملیات اجرایی پیمان را به عهده می گیرد . قرارداد : رابطه حقوقی بین طرفین است که منشا تعهد و التزام می باشد و شامل موضوع کار ، مدت انجام کار ، مبلغ قرارداد و تعهدات کارفرما و پیمانکار است . موضوع قراردادهای پیمانکاری معمولا ساختن یك دارایی یا دارایی های است که در مجموع طرح واحدی را تشکیل می دهد . ۲-۲- انواع قراردادهای پیمانکاری قراردادهای پیمانکاری به حالت های مختلف تنظیم می شود اما معمولا یکی از دو حالت کلی زیر را دارا است . الف) قراردادهای مقطوع : در این نوع قراردادها ، پیمانکار با مبلغ مقطوعی به عنوان بهای کل پیمان و یا مبلغی یعنی برای واحد هر کار (مثلا یك متر خاکبرداری) توافق می کرد در برخی از موارد ، طبق مادهٔ خاصی بهای واحد هر کار یا مبلغ کل پیمان بر اساس تغییرات شاخص قیمت ها تعدیل می شود در این نوع قرارداد هزینه های مواد ، مصالح ، ویتامین D سایر هزینه ها با پیمانکار است که اگر کمتر از مبلغی که از کارفرما دریافت می کند خرج نماید برایش سود محسوب می شود .ب) قراردادهای اسانسی : در این وع پیمان ها ، مخارج مجاز یا تعیین شده در قرارداد به پیمانکار تادیه و در ازاء خدمات انجام شده درصد معینی از مخارج یا حق الرحمه ثابتی به پیمانکار پرداخت می شود یکی از خصوصیات قراردادهای پیمانکاری این است که مدت اجرای قرارداد معمولا به بیش از یك دورهٔ مالی تسری می یابد لکن تول مدت اجرای قرارداد نباید ملاك شناخت قراردادهای پیمانکاری قرار می گیرد . ج) قرار داد مدیریت اجرائی علاوه بر دو نوع قراردادهای ذکر شده از قرارداد زیر نیز می توان استفاده نمود : در این نوع قراردادها بهای مواد و مصالح در مقابل ارائه صورت تحساب به پیمانکار پرداخت می شود و هر مبلغ معین و مشخص که در ابتدای قرارداد توافق شده و در پایان کار به عنوان حق الزحمه به پیمانکار پرداخت می شود . در قرارداد نوع دوم که قرارداد اسانسی می باشد حق الزحمه درصدی از هزینه هاست اما در قرارداد نوع سوم حق الزحمه مبلغ مشخصی است و به هزینه ها مربوط نمی شود . ۲-۳- مراحل اجرای طرح و انجام عملیات پیمانکارکار :مراحل اجرای طرح در موسسات خصوصی و عمومی تفاوت ماهوی ندارند ، و موسسات خصوصی کمابیش در اجرای عملیات پیمانکاری از تشریفات دولتی تبعیت می کنند اجرای طرحهای عمرانی در موسسات

خصوصی هماننـد موسسات بخش عمومی تـابع تشـریفات خاصـی است که ذیلا در ۵ مرحلـهٔ جـداگانه آورده شـده است : مرحله مطالعـات مقـدماتی یا اولیه طرح : موسسات بخش خصوصـی معمولا طرح های ساختمانی ، تاسیسات و تجهیزاتی خود را بادر نظر گرفتن منـابع مـالی ، پیش بینی و سـپس نقشه هـا و اسـناد و مشـخصات اجرایی ار راسـا یـا بـا کمـک موسـسان مشاور تهیه می کنند مطالعات مقـدماتی طرح شامل اقدامات زیر است : ۲-۴- خـدمات تحقیقاتی و بنیادی :مطالعات این مرحله شامل : مطالعات منطقی ، اجتمـاعی و اقتصـادی است که بر مبنای نتایـج حاصل از آنها ، تصـمیم گیری کلی در مورد برنمه ها و شـناخت طرح ها به عمل می آید . مطالعات شنالهایی طرح : مطالعات این مرحله شامل : تحقیقات و بررسی های لازم به منظور تعیین هدف طرح ، شناخت اجراء قشـکله ، داده هـا و تهمـاده هـا و همچنین امکانـات فنی و اجرایی بـا توجه به مصالـح ساختمـانی ، تجهیزات ، نیروی انسـانی ، سـایر امکانات و محدودیت ها و بالاخره حدود سرمایه گذاری ، زمان اجراء ، کاسبات اقتصادی ، تعیین بهره وری و تعیین اثرات اجتماعی و اقتصـادی ناشـی از اجرای طرح است . حاصل این مطالعات به شـکل گزارشـی تـدوین می گردد که مبنای اتخاذ تصـمیم در مورد اقدامات بعدی خواهد بود . ۲-۵- تهیه طرح مقـدماتی : بعـد از شـناخت طرح ئو تعیین مشـخصات کلی آن برمبنای بررسـی ها و یا مطالعـات توجیهی حتی و اقتصـادی خـاص ، مطالعـات مقـدماتی طرح انجـام می شود . خـدمات مربوط به مطالعات مقـدماتی شامل مطالعات تحقیقاتی و آزمایش های لازم به منظور طراحی و تهیـهٔ نقشه های مقدماتی و مشـخصات کلی ، تعیین محل های مناسب و بر آورد کلی ابعـاد و حجم کار و مخارج هریک از راحل های پیشـنهادی و همچنین مقایسه و تعیین نکات مثبت و منفی هر راه حل و بـازده اقتصادی و اثرات اجتماعی هر یک از آنها می باشـد . تهیـهٔ کننـده طرح مقـدماتی مناسب ترین راه حل را با ذکر دلیل لازم توجیه می کنـد مطالعـات و تحقیقـات ، نقشه بر داری ها و بر رسـی ها و آزمایش های این مرحله بایـد به انـدازه ای کامل باشـد که امکـان بر آورد مخـارج دورهٔمطرح و هزینه هـای بهره برداری را به منظور اتخاذ تصـمیم منطقی فراهم سازد و نتیجهٔ این مطالعات و روش انجام مراحل بعـد به شـکل گزارشـی تدوین می شود تهیهٔ نقشه ها و مشـخصات اجرائی طرح : تصویب طرح مقدماتی توسـط دسـتگاه اجرایی (مجری طرح مبنـای تهیـهٔ نقشه ها و مشـخصات اجرایی طرح قرار خواهـد گرفت . خـدمات این مرحله شامل انجام مطالعـات ، بررسـی ها ، تحقیقات و نقشه برداری ها و آزمایش های لازم به منظور تهیـهٔ کلیـد اسـناد عملیات اجرائی طرح از جمله : نقشه هـای اجرایی و مشـخصات فنی اختصاصـی ، نقشه محل نتیـج آزمایش ها ، برنامه زمانی اجرای کار ، صـنایع تهیـهٔ مصالـح ، بر آورد مقـادیر کـار و پیش بینی دقیق مخـارج اجرای طرح می باشـد . مرحله ۲ : ارجـاع کـار به پیمانکـار در ارجاع کار به پیمان کار مراحـل زیر بایـد طی شود : تکثیر اسـناد و مـدارک منـاقصه : بعـد از تصویب گزارش ها ، نقشه ها و سایر اسـناد و عملیات اجرایی (موضوع بنـد ۴-۱ UL) و حصول اطمینـان از مهیـا بودن زمین یـا محـل اجرای طرح ، اسـناد و مـدارک منـاقصه تکـثیر و در اختیـار شرکـت کننـدگان در منـاقصه قرار می گیرد . ۲-۶- دعوت از پیمانکـاران برای انجـام طرح : بعـد از آماده شـدن اسـناد و مـدارک منـاقصه ، میپمانکـاران به طریق زیر از نوع و مشـخصات طرح مطلع می شونـد و در صورتی که مایـل به اجرای رح باشـند ، اسـناد و مـدارک مناقصه را از کارفرما یا مهندسـین مشاور خریداری و برای بررسـی و مطالعه در اختیار کادر فنی خود قرار می دهند . الف) مناقصه عمومی – در این روش مبلغ و مشخصات طرح و شرایط شرکت در مناقصه از طریق درج آگهی در جراید به اطلاع داوطلبان شرکت در مناقصه می رسد . ب) مناقصه محدود – در این روش دعوتنامه شـرکت در مناقصه برای شرکت هایی ارسال می شود که صلاحیت آنها برای شـرکت در مناقصه قبلا تعیین و نام آنها در لیست واجـدین رایط شـرکت های پیمانکاری (لیست خاص) درج شده باشد پس به دلیل تخصصی بودن یا ویژگی خاص کار از تعداد محدودی پیمانکار دعوت به عمل می آید . ج) ترک مناقصه : در مواردی که تحت شـرایط خاص و بنا به شخصـیت مقامات اجرایی انجام مناقصه ممکن و یا به صـرفه و صلاح نباشد .پیمانکار از طریق ترک مناقصه مستقیما انتخاب می شود . د) توافق تیهت : در این روش در مواردی که انجام ناقصه میسر و یا به مصلحت نباشد می توان طرح را بـا توافق قیمت به پیمانکـار ارجـاع داد . ۲-۷- تسـلیم قیمت پیشـنهادی و ضـحانت نامه شرکت در مناقصه : چنانچه

کادر فنی پیمانکار انجام پیمان را با توجه به امکانات پیمانکار عملی تشخیص می دهد قیمت کل کار را از روی نقشه ها محاسبه و پیشنهاد می کند قیمت پیشنهادی پیمانکار برای اجرای طرح همراه با سایر اسناد و مدارک فدبور در آگاهی ، ، نظیر ضحانت نامه بانکی در دو پاکت جداگانه – پاکت الف حاکی ضحانت نامه بانکی وکلید اسناد و مناقصه و پاکت « ب » فقط شامل برگ پیشنهاد مبلغ کل – به مناقصه گزار (کارفرما) تسلیم می شود . ۲–۸– انتخاب پیمانکار : کمیسیون مناقصه برای تعیین بدنه مناقصه ، پیشنهادهای واصله را با رعایت آئین نامه معاملات دولتی افتتاح و قرائت می کند . کمیسیون مزبور ابتدا پاکت الف را باز می کند و در صورتی که پیمانکار تمامی شرایط مزبور در مناقصه را رعایت و کلید مدارک را ارسال کرده باشد . مبادرت به افتتاح پاکت ب (برگ یشنهاد مبلغ) می کند . مناقصه گزار پس از ارزیابی پیشنهاد ها و تهیهٔ جدول مقایسه ، از بین پیشنهادهایی که تمامی شرایط مناقصه را دارا باشد و از قیمت خارج از اعتدالل نباشد . مناسبترین پیشنهاد از نظر مالی و سایر شرایط انتخاب و به عنوان رنده مناقصه معرفی می کند . ضحانت نامه شرکت در مفاصهدر صورتی که برنده مفاصه از انعقاد قرارداد امتناع ورود به نفع کارفرما صبط خواهد و از نفر دوم برای عقد قرارداد دعوت می شود . ۲–۹– مرحله ۳ : انعقاد قراردادبا پیمانکار : بعد از اینکه برنده مناقصه تعیین شد قراردادی بین پیمانکار و کارفرما منعقد و ضمانت نامه های شرکت در مناقصه آزاد می شود هم مواردی که در قرارداد (پیمان) پیش بینی می شود ، شامل نکات زیر است : نام طرفین قرارداد (کارفرما – پیمانکار) موضوع پیمان : اجرای عملیات کارهای اصلی ، کارهای فرعی و کارهای جدید احتمالی است . کارهای فرعی عملیاتی را شامل می شود که به منظور اجرا و نگهداریعملیات موضوع پیمان ضروری است ، اما جزء کارهای اصلی پیمان محسوب نمی شود به طور کلی منظور از موضوع قرارداد مال یا عملی است که هر یک از قتعاملین تسلیم یا انجام آن را به عهده می گیرند . مبلغ پیمان : مبلغی که پیمان بر اساس آن منعقد می شود و با توجه به شرایط عمومی پیمان مبلغی به آن اضافه یا کسر می گردد . دستگاه ای اجرائی موظفند در ارجاع کارهای اضافی به پیمانکار یا تغییر در مقادیر کار مفاد بخشنامه امحاقید به شرایط عمومی پیمان را رعایت کنند . مدت پنهان : مدتی است که پیمانکار تعهد می کند در طی آن کارگاه را تجهیزات و عملیا مورد پیمان را اجرا کند . تاییدات و تعهدات پیمانکار : به طور خلاصه پیمانکار تایید می کند که هنگام تسلیم پیشنهاد ، مطالعات کافی به عمل آورده و هیچ نکته ای باقی نمانده است که بعدا بتواند در مورد آن به جهل خود استناد نماید ۲–۱۰– تعهدات و اختیارات کارفرما : کارفرما متعهد است کلید زمین های را که برای تاسیس و ایجاد کارگاه و انجام عملیات موضوع پیمان مورد نیاز است در تاریخ هایی که در برنامه تفصیلی اجرائی منضم به پیمان پیش بینی شده است طبق صورت جلسه به پیمانکار تحویل دهد .همچنین کارفرما در مدت اجرای پیمان می تواند توسط دستگاه نظارت ، مهندس مقیم و یا مامورین دیگری عملیات پیمانکار را بازرسی کند . ۲–۱۱– ضمانت نامه انجام تعهدات : در موقع امضاء قرارداد پیمانکار باید ضمانت نامه ای (در حال حاضر ۵۰٪ مبلغ اولیه پیمان) از بانک مورد قبول کارفرما طبق نمونه ای که معمولا ضمیمه اسناد مفاقصه است اخذ و تسلیم کارفرما کند ضمانت نامه مذکور باید تاریخ تصویب صورت مجلس تحویل موقت موضوع پیمان معتبر توبه دستور کارفرما قابل تمدید باشد . پیش پرداخت و ترتیب واریز آن : کارفرما موافقت می کند به منظور تقویت بنیه مالی پیمانکار و تکمیل تجهیزات وی درصدی از مبلغ اولیهٔ پیمان را به عنوان پیش پرداخت در مقابل ضمانت نامهٔ بانکی پرداخت کند . ۲–۱۲– جریمهٔ تاخیر : اگر کسی تعهد به امری کند یا تعهد نماید از انجام امری خودداری کند ، در صورت تخلف مسئول خسارت طرف مقابل است ، مشروط بر اینکه جبران خسارت تصیوع شده باشد و یا بر حسب قانون موجب زمان باشد ضرر شامل کلیه زیان هایی است که بر اساس عدم انجام تعهد بژیا تاخیر در آن به متعهدکه وارد شده است . توافق طرفین دربارهٔ میزان خسارت ممکن است به این شکل باشد که میزان خسارترا قبلا ارزیابی نمایند و در قرارداد مبلق مفطوعی را معن کنند که در صورت اجراء یا عدم اجراء یا در صورت تاخیر (مثلا : هر روز یا هر ماه تاخیر) قابل پرداخت باشد جریمهٔ تاخیر معمولا در موارد جداگانه ای در قراردادهای پیمانکاری پیش بینی می شود و خسارتو جرائم قابل پرداخت توسط پیمانکار که ناشی از تاخیر و

تکمیل کارها یا سایر علل باشد ، تمامابه عنوان هزینهٔ پیمان تلقی می گردد ۲-۱۳- مرحلهٔ ۴ : اجراء کار (شروع عملیات) : تحویل ، تاسیس و تجهیزکارگاه : بعد از اینکه پیمان منعقد شد ، کارفرما کلیهٔ زمینهایی را که برای تاسیس و ایجاد کارگاه و انجام عملیات موضوع پیمان مورد نیاز است به پیمانکار تحویل و شخص یا مؤسسه ای را به عنوان دستگاه نظارت به پیمانکار معرفی کند . همچین کارفرما یا دستگاه نظارت برای کنترل مستقیم عملیات کارگاه ، شخصی را به عنوان ناظر مقیم تعیینو کتبا به پیمانکار معرفی می نماید . پیمانکار نیز برای شروع کار و اجرای طرح ، شخصی را به عنوان رئیس کارگاه تعیین و کتبا با کارفرما یا دستگاه نظارت معرفی می کند . پیمانکار مسئولیت حسن اجرای تمامی کارهای موضوع پیمان را بر اساس مشخصاتو نقشه های تفصیلی و محاسبات فنی به عهده دارد و نظارتی که از طرف کارفرما یا نمایندگان او ، در اجرای طرح می شود از میزان این مسئولیت نمی کاهد . پیمانکار دست اول می تواند به منظور تسهیل و تسریع در اجرای قسمت یا قسمت هایی از عملیات موضوع یمان موافقت نامه هایی با شخص یا اشخاص یا پیمانکاران جزء (دست دوم) منعقد کند، مشروط بر آنکه آنان را از واگزاری کار به غیر ممنوع دارد . بهرحال ارجاع کار به پیمانکاران جزء تحت هیچ عنوان از مسئولیت و تعهدات پیمانکار نخواهد کاست از این مرحله بخشی از مخارج اجرای طرح از محل تخواه گردانی که به هر کارگاه اختصاص می یابد پرداخت می شود . مخارج دورهٔ اجرای طرح :پیمانکاران دارای یک دفتر مرکزی است که عموما در تهران یا در مرکز استان واقع است بعد از امضاء قرارداد معمولاً کارگاه جداگانهای در محل اجرای هر طرح احداث می گردد دوره ای که هزینه های مربوط به یک قرارداد سناسهایی می شود با امضاء قرادا آغاز و تا تکمیل آن پایان می یابد . هزینه های قبل از انعقاد قرارداد در صورتی که قابل تشخیص و شناسایی با شند به حساب پیمان انتقال می یابد در غیر این صورت جزئ هزینه های دورهٔ وقوع محسوب خواهد شد مخارج دورهٔ اجرای طرح ببل از تنظیم قرارداد صرفا به وسیلهٔ دفتر مرکزی و بعد از آن توسط دفتر مرکزی و کار گاه پرداخت می شود . تنظیم صورت وضعیت موقت کارها : اگر قرار باشد که جمع ها بی پیمان در خاتمهٔ عملیات پرداخت شود پیمانکار باید مبلغ معتنابعی سرمایه گذاری کند . از این رو ، معمولا در فواصل موینی دستگاه نظارت (مهندس ناظر) با کمک نماینده پیمانکار بر مبنای پیشرفت فیزیکی کارها ، صورت وضعیت (سیتواسیون) تمامی کارهائی را که پیمانکار را از شروع کار تا تاریخ تنظیم صورت وضعیت انجام داده است و همچنین وضعیت مصالح و تدارکات لازمی که در پای کار موجود می باشد تعیین و پس از تایید بر اسا نرخ های منظم به پیمان تقدیم و تسلیم کارفرما می کند . پرداخت وجه صورت وضعیت موقت : کارفرما پس از رسیدگی صورت وضعیت از جهت تطبیق ارقام با مبالغ مندرج در پیمان و اعمال تصحیحات لازم وضع کسور زیر تتحه قابل پرداختزا با تنظیم سندی از طریق صدور چاپ پیمانکار پرداخت می کند . الف) جمع وجوهی که بابت صورت وضعیت های قبلی پرداخت شده است . ب) ۱۰٪ بابت وجه الضمنن (سپردهٔ حسن انجام کارد) ج) اقسام پیش پرداخت د) مالیات موضوع مادهٔ ۵۷۶) کسور متفرقه دیگری که بر طبق شرایط عمومی پیمان به عهدهٔ پیمانکار است توضیحات (موارد بالا) : توضیح الف) هر صورت وضعیتی ، تمامی کارهای انجام شدهاز شروع کار تا تاریخ تهیه صورت وضعیت را نشان می دهد بنابراین برای تعیین مبلغ کارکرد هر صورت وضعیت باید کار کرد صورت وضعیت قبلی از کارکرد آخرین صورت ضعیت کسر می گردد . توضیح ب) منظور از کسر و نگهداری سپرده حسن انجام کار این است که اگر پیمانکار به علت بالاـ رفتن قیمت ها ، عدم توانایی یا به هر علت دیگری کار را نیمه تمام گذشت ، یا در دورهٔ تضمین عب و نقصی از کارها مشاهده شد کارفرما بتواند خسارت وارده را از محل سپردهٔ حسن انجام کار جبران نماید بنا به تقاضای پیمانکار ، کارفرما می تواند تضمین حسن انجام کارد را ر مقابل اخذ ضمانت نامه از بانک مورد قبول کارفرما مستر دارد . توضیح ج) بق تشخیص کلرفرما درصدی از مبلغ ناخالص هر صورت وضعیت بابت پیش پرداخت کسر خواهد شد به نحوی که مبلغ پیش پرداخت با آخرین صورت وضعیت مستهلک شود مبلغ ضمانت نامه پیش پرداخت نیز بر ترتیبی که اقساط ماهانه واریز می گردد و همزمان و متناسبا تقلیل می یابد . توضیح د) ۵/۵٪ علی الحساب مالیاتی که توسط کارفرما در هر پرداخت به پیمانکار ، نسبت به قراردادهایی

که پیشنهاد آنها از اوایل سال ۵۲ به بعد تسلیم گردیده کسر می گردد به دو جزء ۴٪ و ۵/۱٪ تقسیم می شود ۴٪ اول به عنوان مالیات مقطوع به خزانهٔ دولت واریز و ۵/۱٪ بقیه به عنوان پیش پرداخت مالیات پیمانکار محسوب و از مالیات متعلق به در آمد پیمانکار کسر می گردد. توضیح ه) مانند ۲/۳ درصد حق بیمه و بهداری ، ۲/۰ درصد سهم صندوق کار آموزی ، و عوارض معدن و آزمایشگاهی تماکی مبالغ مدرج در صورت وضعیت ها و همچنین پرداخت هایی که بابت آن به عمل می آید جنبهٔ موقت وغیر منطقی و علی الحساب دارد و هر نوع اشتباه اندازه گیری و محاسباتی در صورت وضعیت های بعدی و یا در صورت وضعیت قطعی اصلاح و رغع خواهد شد . ۲-۱۴- مرحله ۵ – خاتمه کار : تحویل موقت : بعد از آنکه عملیات موضوع پیمان طبق مشخصات و نقشه ها وسایر اسناد و مدارك ضمیمه پیمان خاتمه یافت ، پیمانکار می تواند از طریق دستگاه نظارت تقاضای تح.یل موقت کند و نمایندهٔ خود را برای عضویت در کمیسیون تحویل موقت معرفی نماید و در عین حال انجام کارهای جزئی باقی مانده را نیز تقبل کند . دستگاه نظارت پس از بازدید عملیات ، تشکیل کمیسیون تحویل موقت را از کارفرما تقاضا می کند. بعد ااز آنکه اعضای کمیسیون فرنور تعیین شدند ، آزمایش های لازم با حضور اعضای کمیسیون توسط دستگاه نظارت انجام می شود و نتایج آن در صورت مجلس تحویل موقت قید می گردد . کمیسیون تحویل موقت ، فهرستی ار نقائص و معایب و تکمیل کارهای ناتمام مهلتی برای پیمانکار تعیین و به دستگاه نظارت ماموریت می دهد که درراس مهلت فدبور عملیات را مجددا بازدید کند و اگر بر اساس فهرست نقائص هیچ گونه عیب نقص و کار نا تمامی باقی نمانده باشد در صورت مجلس تحویل موقت و گواهی رفع منقائص و معایب را برای کارفرما ارسال کند تا سپس از تصویب او به پیمانکار ابلاغ شود . ابطال ضمانت نامه پیش پرداخت : ضمانت نامه پیش پرداخت تا پایان مدت پیمان معتبر است و مبلغ آن با پرداخت صورت وضعیت‌ها به تدریج تقلیل می یابد به نحوی که کل پیش پرداخت با آخرین صورت وضعیت موقت مستهلك شود . ابطال ضمانت نامه انجام تعهدات : ضمانت نامه انجام تعهدات تاتاریخ تصویب ورت مجلس تحویل موقت معتبر می باشد کارفرما ضمانت منامهٔ مذبور را به محض تصویب صورت مجلس تحویل موقت آزاد خواهد کرد . تهیهٔ صورت وضعیت قطعی : به محض اینکه تحویل موقت تمامی کارها انجام گرفت ، دسنتگاه نظارت به معیت پیمانکار را اقدام به اندازه گیری و تهیهٔ صورت وضعیت قطعی کارهای انجام شده خواهد کرد . مقادیر و ارقامی که در صورت وضعیت قطعی منظور می شود به تنهایی قاطع و یکی از ماخذ تصفیه قطعی محاسبات خواهد بود و لوانیکه بین آنها و مقادیر و یا ارقامی که در صورت وضعیت موقت منظور گردیده اختلافی باشد . استرداد نصف وجه الضمان (سپردهٔ حسن انجام کار) معمولا نصف وجه الضمان پس از تصویب صورت وضعیت قطعی از طرف کارفرما به پیمان کار مسترد می شود تحویل قطعی : در پایان دورهٔ تضمین (فاصلهٔ زمان بین تحویل موقت و تحویل قطعی) کارفرما به تقاضای پیمانکار اعضای کمیسیون تحویل قطعی را تعیین و به پیمانکار ابلاغ می کند پس از بازدید کارها توسط کمیسیون مزبور ، هرگاه عیب و نقصی که ناشی از کار پیمانکار باشد مشاهده نکند ، تحویل قطعی انجام خواهد گرفت و بلافاصله صور تمجلس مربوط به آن را تنظیم و تصویب آن به پیمانکار را ابلاغ می شود . استرداد نصف دیگر وجه الزمان (سپردهٔ حسن انجام کار) : معمولا‌ـنصف دیگر وجه الزمان پس از تصویب صورت مجلس تحویل قطعی از طرف کارفرما به پیمانکار مسترد می شود . هزینهٔ نگهداری در دورهٔ تضمین هزینه های بهرهبرداری و نگه داری عملیات موضوع پیمان در دورهٔ تضمین به عهدهٔ کارفرما است و هزینه های ناشی از نقص عمل پیمانکار در دورهٔ مزبور به عهدهٔ پیمانکار است . انتقال دارایی مورد پیمان که به دستگاه مسئول بهره برداری : کلیهٔ عوامل و دارائی هایی که پس از اجرای طرح های عمرانی به وجود می آید جزء اموال عمومی به حساب می آید و حفظ و حراست آنها با دستگاه اجرایی یا دستگاه مسئول بهره وری است که انبیه و تاسیسات را در اختیار دارد و این مورد چنانکه کارفرما موسه خصوصی باشد کلیهٔ اموال و حقوق ناشی از پیمان به وی منتقل می شود . سازمان بر اساس وظایف (سازمان کارکردی) Fanctional organization سازمان موسسات پیمانکاری حداقل باید سه قسمت اصلی زیر را داشته باشد. قسمت بر آورده و مهندسین فنورها و مهندسینقسمت اجرای

عملیات (قسمت ساخت) سرپرست کل عملیات روسای کارگاهها وقت نگهداران ، انبار دانان ، نگهبانان کارگران قسمت حسابداری هترورها– مبلغ پیشنهادی برای شرکت در مناقصه را محاسبه و تعیین و برای تصویب به سرپرست کل عملیات تسلیم . می کنند تهیه صورت وضعیت ها و بررسی قیمت های پیشنهادی پیمانکاران دست دوم و اعلام نتیجهٔ آن برای تصویب به سرپرست کل عملیات ، جزء وظایففنرورها است وقتی پیمانکار در مناقصه برنده شد مترورهالسیت مواد ، سفارشات خرید و سایر احتیاجات پیمان را تهیه و نسخ آن رابه قسمت حسابداری و رئیس کارگاه ارسال می کنند . روسای کارگاهها :کارگران و کارکنان لازم برای انجام عملیات موضوع پیمان را سازماندهی می کنند همچنین با برآورد میزان کار به تهیه صورت وضعیت های ماهانه کمک می نمایند . وقت نگهداران : دستمزد کارگران کارگاه را محاسبه و بر اساس طبقه بندی هزینه ها ، تجزیه و برای رسیدگی و پرداخت به قسمت حسابداری ارسال می کنند . انبار داران : مواد و مصالح ارسال شده به کارگاه را دریافت ، شمارش و گزارش مواد و مصالح تحویل شده را روزانه تظیم و برای قسمت حسابداری ارسال می کنند قسمت حسابداری با تطبیق برگ سفارش خرید و گزارش تحویل کالا ، فاکتور فروشندگان را پرداخت و سپس در اسناد و مدارک مالی ثبت می کند . نگهبانان : معمولا تردد افراد ، اموال ، ماشین آلات ، تجهیزات ، وسائط نقلیه و مواد و مصالح را به طور شبانه روزی کنترل و از ورود و خروج افراد و وسایل غیر مجاز جلوگیری می کنند بر حسب مورد وظایف دیگری نیز به آنها محمول می شود . لیست حساب های ایران بتون ساز : ۲–۱۵– دارائیهای جاری بانک و صندوق : این حساب مخصوص ثبت وجه نقدی است که در مؤسسات برای دریافت ها و پرداخت های نقدی جاری یا پرداخت های نقدی آتی نگهداری می شود در برخی موارد ، وصول وجه نقد از مشتریان اجتناب نا پذیر است و همچنین پرداخت های مؤسسه نیز در برخی موارد باید نقدی صورت پذیرد به همین جهت در برخی از مؤسسات ، شخصی به عنوان صندوق دارد استخدام می گردد و متناسب با حداکثر وجهی که در اختیار او قرار خواهد شد از او تضمین های لازم اخذ خواهد شد لازم به یادآوری است که علاوه بر حساب صندوق که در دفتر کل افتتاح شده ، در صورت تعدد ، حسابهای معین نیز نگهداری می شود یک دفتر مخصوص به نام دفتر صندوق توسط صندوقدار نگهداری می شود که جنبه آماری و اطلاعاتی دارد و از سیستم حسابداری دو طرفه پیروی نمی کند این دفتر دریافت ها و پرداخت های نقدی را بلافاصله ثبت خواهد نمود در پایان هر روز وجه موجود در صندوق شمارش شده ، با دفتر صندوق مطابقت داده می شود تا صحت انجام امور دریافت و پرداخت به اثبات برسد . ج صندوق در دفاتر حسابداری بر اساس اسناد حسابداری تکمیل می گردد بدین صورت که به ازای دریافت های نقدی ، حساب صندوق بدهکار و در مقابل پرداخت های نقدی حساب صندوق بستانکار می شود وجوه نقد ، ضمن آنکه برای معاملات نقدی بسیار اهمیت دارد و در دسترس بودن آن در اسرع وقت از امتیازات این دارایی می باشد به همان نسبت نیز می تواند در معرض سوء استفاده قرار گیرد وبنابر این مؤسسات کوچک مب توانن با اعلام آئین نامه های داخلی نسبت به صحت عمل صندوق اطمینان حاصل نمایند . ح تخواه گردان : در مؤسسات ، ممکن است حساب بانک به دلیل لمتیازات زیاد ، جانشین صندوق گردد و کلیهٔ دریافت و پرداخت ها از طریق آن انجام ود البته پرداخت های جزئی را با صدور چاپ از حساب بانکی انجام نمی دهند و در برخی موارد دریافت کنندگان وجوه جزئی از دریافت چک خود داری می کند بنابراین برای تامین مالی پرداخت های جزئی ، مبلغی را تحت تخواه گودان در اختیار یکی از کارکنان مالی قرار می دهند تا با رعایت مقررات و آئین نامه های داخلی مؤسسه نسبت به پرداخت هزینه های جزیی یا خرید بعضی ملزومات ااقدام نمایند . مبلغ تخواه گردان متناسب با هزینه ها و یا پرداخت های جزئی مؤسسه است و از شخصی که تخوان گردان در اختیار او است تضمین لازم دریافت می گردد در مؤسسات پیمانکاری نیز شخصی را به عنوان تخواه گروان معین می نماید و مبالغی رادر اختیار وی قرارمی دهند تا هزینه هایی مانند خرید مواد و مصالح ساختمانی ، دستمزد حمل و نقل و ... را پرداخت نماید . ح دریافتنی : حسابهای دریافتنی از جمله حساب های دارایی جاری است و شامل کلیهٔ مطالبی می شود که مؤسسه باید در آینده دریافت نماید عمده ترین این مطالب تژناشی از فروش های نسیهٔ کالا ـ یا عرضهٔ

نسیۀخدمات می باشد در مبادلات تجاری امروزه فعالت های تجاری نسیه بر مبادلات تجار ینقدی فزونی دارد و این مسئله حتی در زمینۀ تجارت خارجی غیر قابل مشاهده است .حساب ذخیرۀ مطالبات مشکوک الوصول : همانطور که گفته شد ، براثر انجام معاملات نسیه حسابهای دریافتنی ایجاد می شود و مسئلۀ وصول این نوع مطالبات مطرح می گردد بنابراین شناخت مشتریان در اقدام به مبادلات تجاری از مسایل اساسی تجارت می باشد در صورتی که شناخت کافی از مشتریان وجود نداشته باشد وصول مطالبات ممکن است با مشکلات مواجه گردد و چه بسا مطالعات وصول نشوند و عملا امکانات مالی مؤسسه به هدر برود چنانچه احتمال عدم وصول حسابهای دریافتنی وجود داشته باشد آن را به هزینۀ مطالبات مشکوک الوصول منظور و طرف مقابل آن را ذخیرۀ مطالبات مشکوک الوصول می نامند . اسناد دریافتنی :امکان دارد در مقابل مطالبات ناشی از فروش نسیۀ کالا یا عرضه خدمات به طور نسیه از طرف خریدار یا دریاف کنندۀ خدمات اسناد قانونی ، مانند سفته و برات دریافت گردد که آن مطالبات در اصطلاح حسابداری اسناد دریافتنی می گویند . ح پیش پرداخت : در برخی موارد قبل از دریافت خدمات یا دارایی وجه ان به فروشنده پرداخت می گردد . مدارک ثبت هزینه ها وقوع یا تحمل آنهاست و بنابراین زمان پرداخت مبالغی بابت پیش پرداخت ها ، هزینه ای وقوع نیافته است و این مبالغ در یک حساب دارایی به نام پیش پرداخت ثبت می گردد . پرداخت بابت بیمه سال آینده ، اجارۀ ۶ ماهه آینده ، آگهی های تجاری ماه آینده نمونه ای از پیش پرداخت ها هستند . ح سپردۀ حسن انجام کار : صناع سپردۀ حسن انجام کار که ترد کارفرما نگهداری می شود باید به عنوان یک قلم دریافتنی در صورت های مالی نشان داده میشود یا از طریق یادداشت های همراه صورتای مالی افشاء می گردد. ۲-۱۶- دارائیهای ثابت دارائیهای ثابت به دارائیهای گفته می شود که به طور نسبی دارای عمر طولانی هستند و در جریان عملیات عادی مؤسسات مورد استفاده قرار می‌گیرد این دارایی صرفا برای مؤسسه تهیه‌شده وبه منظور سمایه گذاری یا فروش مجرد تحصیل نشده است دارایی ثابت هر موسسه ، معرف اعتبار بوده و میزان تجهیزات و ماشین آلات مؤسسه طبقه بندی و قدرت کارایی آن نقش سازنده ای دارد.دارائیهای ثابت مشهود : این دارائیها دارای موجودیت فیزیکی و عینی هستند و به علت داشتن عمر نسبتا طولانی ، در طی سالهای متمادی به طور مؤثر در عملیات واحد های تجاری مورد استفاده قرار می گیرد از جمله این دارائیها می توان : زمین ، ساختمان ، ماشین آلات ، تاسیسات ، وسائط نقلیه و اثاثیه را نام برد .دارائیهای ثابت نامشهود : این دارائیها موجودیت فیزیکی و عینی ندارند مانند خط تلفن ، ارزش علائم تجری و ..۲-۱۷- بدهی ها به حقوق مالی طلبکاران نسبت به دارائیهای یک واحد اقتصادی بدهی گفته می‌شود . به بیان دیگر تعهدات مالی یک واحد اقتصادی به اشخاص غیر از مالک « بدهی » نام دارد انواع بدهی های جاری عبارت است از : ۱ – حسابهای پرداختنی ، ۲ – اسناد پرداختنی ، ۳ – پیش دریافت ها حسابهای پرداختنی : حسابهای پرداختنی یکی از انواع بدهی های جاری است و شامل کلیۀ بدهی هایی می شود که مؤسسه باید در آینده پرداخت نماید عمده ترین این بدهی ها ناشی از خریدهای نسیه می باشند . اسناد پرداختنی : امکان دارد در مقابل بدهی های ناشی از خرید نسیۀ کالا و یا دریافت خدمات به طور نسیه مؤسسات به فروشنده و یا عرضه کننده خدمات اسناد قانونی مانند سفته ، برات و ... صادر نمایند که با آنها در اصطلاح حسابداری اسناد پرداختی می گویند . پیش دریافت ها : مؤسسه ممکن است قبل از ارائۀ خدمات مبالغی را از پیش دریافت نماید که جزء بدهی مؤسسه محسوب می شود ، و تحت عنوان حساب پیش دریافت منظور می گردد . در مؤسسات پیمانکاری می توان به پیش دریافت بیمه و پیشین در یافت پیمان کار اشاره نمود بدهی های بلند مدت بهی هایی هستند که مدت زمان آنها بیش از یک سال می باشد مثل وام بلن مدت . دیون رهنی . ۲-۱۸- سرمایه : در حسابداری حق مالی مالك یا مالکین واحد اقتصادی نسبت به دارائیهای آن را اصطلاحا سرمایه می نامند اگر مؤسسه در طی فعالیت های مالی خود سود کسب نماید موجب افزایش سرمایه و اگر زیان نماید موجب کاهش سرمایه می‌گردد . در آمدها : مؤسسات بر حسب نوع کسب و کارخدماتی برای مشتریان خود ارائه می کنند ودر ازای آن خدمات ممکن است وجوهی را دریافت ننمایند یا مشتریان تعهد کنن وجوه فوق را در آینده دریافت نمایند در حسابداری به این

مبالغ اصطلاحا در آمد گفته می شود و در مؤسسات پیمانکاری نیز در ازای خدماتی که پیمانکار برای کارفرما ارائه می کند مبالغی را به عنوان در آود در یافت می نماید از انواه در آمد های موجود در یک مؤسسه پیمانکاران می توان به در آمدهای متفرقه و کار گواهی شده که صورت و صنعتی است که پیمانکار به کارفرما ارائه می دهد اشاره نمود . هزینه ها : مؤسسات خدماتی به منظور ارائهٔ خدمات به مشتریان ناچارند مخارج گوناگونی را محتمل شوند که این مخارج « هزینه » نامیده می شود در موسسات پیمانکاری نیز برای انجام پیمانکاری که همان ارائهٔ خدمات به کار فرمایان می باشد هزینه هایی را متحمل می شود از جمله هزینهٔ اداری تشکیلاتی ، هزینهٔ حقوق و... ح پیمان : در مؤسسات پیمانکاری یک حساب به نام حساب پیمان ها وجود دارد که به عنوان یک حساب هزینه تلقی می شود مؤسسات پیمانکاری تماه هزینه هایی که برای انجام قرارداد خود انجام می دهند مثلا خرید مصالح و پرداخت دستمزد و هزینهٔ حمل و نقل و ... را بستانکار و در مقابل آن حساب پیمان را بدهکار می کنند . ح کارگواهی شده : حساب دیگری که در مؤسسات پیمانکاری وجود دارد ح کارگواهی شده می باشد که به عنوان در آمد در این مؤسسات تلقی می شود و در آمد هایی که به دست می آید را معمولاـ تحت عنوان ح کارگواهی شده منظور می نمایند . × لازم به ذکر است که از تفاوت بین حساب پیمان و ح کار گواهی شده سود (زیان) مؤسسه به دست می آید . ۲-۱۹- روشهای متداول حسابداری پیمانکاری : مسئلۀاساسی در حسابداری پیمانکاری چگونگی تخصیص در آمدهاو هزینه های مرتبط با دوره‌های مالی ، در طول مدت قرار داد است برای تعیین سودی که باید در هردورهٔ مالی به حساب منظور شود مؤسسات پیمانکاری از دو روش متداول حسابداری پیروی می کند ، که عبارتند از : ۱- روش کار تکمیل شده (با محاسبه سود هنگامی که طرح کایانه میزان قابل توجهی تکمیل شده باشد) ۲- روش درصد پیشرفت کار (یا محاسبهٔ سود به تناسب کادر جریان پیشرفت هر دوره الف) روش کار تکمیل شده (Completed – contrack method) در این روش شناخت در آمد هنگامی صورت می گیرد که کل پیمان یا بخش عمده ای از آن تشکیل شده و صرفا کارهای جزئی باقی مانده باشد . در این روش مخارج پیمان و مبالغ دریافتی در ازاء پیشرفت کار ، در خلال مدت قرار دارد ، انباشته می شود و اما شناخت در آمد پیمان تا زمانی که پیمان عمدتا تکمیل نگردیده باشد صورت نمی گیرد . مزیت اصلی روش کار تکمیل شده است که سود پیمان زمانی تعیین می شود که کار تمام شده یا به مراحل نهایی تکمیل رسیده باشد در این روش خطرشناخت یا شناسایی سودهایی که ممکن است کسب نشوند به حداقل می رسد . اشکال اساسی روش کار تکمیل شده این است که در امدی که در دوره مالی گزارش می شود میزان کار انجام شده در خلال دوره به روی پیمان ها را منعکس نمی کند . برای مثال اگر چند پیمان بزرگ همگی در یک دورهٔ مالی تکمیل شود اما در دوره های قبل ، پیمانی به اتمام نرسیده باشد و یا در بعد پیمانی تکمیل نشود ، با وجود ثبات نسبی فعالیت های انجام شده ظاهرا سطح فعالیت های جاری را منعکس می کند . اما همواره فاصلۀمداومی بین زمان انجام کار و زمان شناخت سود مربوط به آن وجود دارد . ب) روش درصد پیشرفت کار : در این روش در آمد تناسب پیشرفت عملیات پیمان شناسایی می شود . درآمد مذکور با هزینه های واقع شده برای رسیدن به همان مرحله از پیشرفت کار مقابله می شود و حاصل آن می توانند به عنوان سهم قابل تخصصآن قسمتی از کاری که طی دوره های تکمیل شده ، گزارش می شود . اعمال روش درصد پیشرفت کار خطر اشتباه در برآورد را به همرا دارد ، بدین جهت تا زمانی که نصبت به سود آوری کل پیمان اطمینانی نباشد ، منظور داشتن سود در صورت های مالی مورد نخواهد داشت و کاربردروش درصد پیشرفت کار نادرست است . انتخاب روش : هر گاه پیمانکاری یکی از روش ها را در مورد حسابداری پیمان شخصی به کار گیرد از ان پس در مورد سایر پیمان هایی که دارای ضوابط مشابه هستند باید از روش تبعیت کند . انتخاب روش حسابداری برای هر پیمان بستگی به میزان اطمینان دارد که پیمان از بر آورد در آمد و مخارج پیمان به دست می آورد . در پاره ای موارد ، پیمانکار به خاطر عدم اطمینان نسبت به برآورد تصمیم به اتخاذ روش کامل کار تکمیل شده می گیرد در موارد دیگر که نتیجهٔ پیمان را می توان به طور قابل اطمینان برآورد کرد حسابداار تمام یا پاره ای از

پیمانها ممکن است با استفده از روش درصد پیشرفت کار صورت گیرد همچنین پیمانکار ممکن است برای قرارداد های مختلف از هر دو روش همزمان استفاده کند . اگر در روش حسابداری قراداد های پیمانکار تغییر داده شود تاثیر این تغییرات و مبلغ ریالی آن همواره با علل تغییر باید افشاء گردد . هر گاه پیمانکار روش حسابداری خود را از درصد پیشرفت کار به روش کار تکمیل شده تغییر دهد ممکن است میزان کلیه اثرات مالی ناشی از تغییرات روش را نتوان تعیین کرد در چنین مواردی دست کم ، افشای مبلغ سود گزارش شده مربوط به سال های گذشتهٔ پیمان هایی که در ابتدایس دورهٔ حسابداری در جریان پیشرفت بوده ضروری خواهد بود . ذخیره لازم برای زیان های قابل پیش بینی : هر گاه اخرین بر اورده ها از هزینه ها و در آمدهای یک قرارداد پیمانکار نشان دهندهٔ زیان باشد ، باید زخیره ای معادل کل زیان ، بدو.ن توجه به میزان کار انجام شده ، در نظر گرفته شود ، حتی در مواردی که زیان پیش بینی شده از کل هزینه های آنجام شده تا تاریخ برآورد بیشتر باشد ، باید برای کل زیان پیش بینی شدهٔ آن پیمان ذخیره در نظر گرفت . هرگاه بخش عمده ای از ظرفیت واحد اجرا کنند (پیمانکار) برای مدتی طولانی به پیمانی اختصاص داده شود ، هزینه های غیر مستقیم واحد پیمانکاری در طی باقی ماندهٔ قرارداد بعضا به عنوان هزینه های قابل تسهیم مستقیم تلقی و در محاسبه ذخیره برای زیان پیش بینی شده ، در نظر گرفته می شود . در ثورت نیاز در نظر گرفتن ذخیره برای زیان پیمان ، میزان ذخیره بدون توجه به مواد زیر تعیین می گردد . الف – شروع یا عدم شروع عملیات اجرائی پیمان ب – مرحله تکمیا عملیات پیمان ج – میزان سود مورد انتظار از سایر قراردادهای غیر مرتبط با پیمان . از آنجایی که تعیین برآورد میزان زیان آتی پیمان مسکن است با دقت کافی ممکن نباشد ، در بعضی موارد برآورد مبلغ زیان آ"ی امکان پذیر است و در سایر موارد افشای زیان احتمالی به تنهایی (بدون بر آورد مبلغ) کافی خواهد بود . دعاوی و تغییر ناشی از قراردادهای پیمانکاری : مبالغ مورد مطالعه پیمانکار ناشی از تغییرات قراداد که به تصویب کارفرما رسیده باشد ، تنها هنگامی به عنوان در آمد شناسایی می شود که پیمانکار مدارک و شواهدی دال بر قبول مورد مطالبه توسط کارفرما ارائه کند . خسارات یا جرئم قابل پرداخت توسط پیمانکار که ناشی از تاخیر در تکمیل کار یا سایر علل باشد عاما به عنوان هزینه پیمان تلقی می شود . تعیین سود پیمان تکمیل شده : الف) روش درصد پیشرفت کار : در روش ردصد پیشرفت کار ، تفاوت حساب کارگواهی شده و حساب پیمان (در آمد – هزینه) پس از تهیهٔ صورت حساب قطعی و تصفیه با پیمانکار – سود (یا زیان) پیمان تکمیل شده را به دست می دهد .ب) روش کار تکیل شده : پس از ثبت آخرین صورت وضعیت تفاوت حساب کارگواهی شده و حساب پیمان – پس از تهیهٔ صورت حساب قطعی و تصفهٔ حساب با پیمانکار– سود (یا زیان) پیمان تکمیل شده را به دست خواهد داد (محاسبه سود پس از ثبت آخرین صورت وضعیت در هر دو روش یکسان است) ۲–۲۰- انتقال سود بستن حساب پیمان تکمیل شده : حساب پیمان پس از خاتمه طرح ، بهای تمام شده (مخارج اجرای طرح) را به دست خواهد داد ، که پس از مقبلهٔ ارزش با کارگواهی شده ، سود (زیان) ناشی از اجرای طرح تعیین خواد شد . سود (زیان) پیمان تکمیل شده را می توان به یکی از دو روش زیر محاسبه و به حساب سود و زیان اتنقال داد . روش اول : محاسبهٔ سود هر پیمان به طور جداگانه (محاسبهٔ سود در صورتی که سود حاسل از هر پیمانکاری به طور جداگانه تعیین می شود) : در این روش سود زیان) هر پیمان به ترتیب زیر محاسبه و سپس به محاسبه سود و زیان منتقل می شود : کارگواهی شده – پیمان شمارهٔ (X) ×× پیمان شمارهٔ (X) - بنای ×× ... سود پیمان شمارهٔ (X) ثبت سود پیمان شمارهٔ (X) و بستن ح پیمان و کارگواهی شده سود پیمان شمارهٔ (X) ×× سود و زیان ××بستن حساب سود پیمان شمارهٔ (X) به حساب سود و زیان روش دوم : محاسبهٔ سود و پیمان ها به طوریکه (محاسبهٔ سود در صورتی که سود حاصل از هر پیمانکاری به طور جداگانه تعیین نشود) : در این روش های تمام شده و ارزش کار گواهی شدهٔ پیمان های تکمیل شده به حساب سود و زیان پیمان ها منتقل و در نتیجهٔ سود (زیان) پیمان ها با ثبت زیر به طور یکجا تعیین می شوند . سود و زیان پیمان ها ××کارگواهی شده – پیمان شمارهٔ (X) ×× پیمان شمارهٔ (X) ×× سود

و زیان پیمان ها   ××ماندهٔ حساب سود و زیان پیمان ها را به طور یکجا به دست خواهد آورد ، که در پایان دورهٔ مالی به حساب سود و زیان انتقال می یابد . بنابراین ثبت آن به شرح زیر خواهد بود : سود و زیان پیمان ها   ×× سود و زیان

××بستن حساب سود و زیان پیمان ها به حساب سود و زیان ۲-۲۱- محاسبهٔ سود پیمان های ناتمام : نظر به مخاطرات کارپیمانکاری و تعهداتی که پیمانکار در طول اجرای طرح و دورهٔ تضمین دارد . اصل پذیرفته شده این است که اگر نسبت به سود آوری کل پیمان اطمینان لازم وجود نداشته باشد . بنابر سود شناسایی و در صورت های مالی منعکس گردد به عبارت دیگر از روشکار تکمیل شده استفاده شود . برای حسابداری پیمان های بلند مدت معمولا از روش درصد پیشرفت کار استفاده می شود یعنی سود بر مبنای درصد پیشرفت (تکمیل) پیمان در پایان هر دورهٔ مالی محاسبه و اندازه گیری می گردد از آنجا که به کار گیری این روش ، خطر اشتباه در برآورد را به همراه دارد ، از این رو ، سود پیمان ناتمام زمانی شناسایی و در صورت ها مالی منعکس شود که نسبت به سود آوری و نتیجهٔ کل پیمان نتیجهٔ کل پیمان اطمینان لازم وجود داشته باشد . در قراردادهای مقطوع ، شرایطی که معمولاـ درجهٔ اطمینان از سود آوری و نتیجهٔ کل پیمان را فراهم می شازد عبارت است از : الف) کل در آمد قابل وصول پیمان بتواند به نحوی معقول برآورد شود . ب) مخارج لازم برای تکمیل پیمان و همچنین درجهٔ تکمیل پیمان در تاریخ گزارش به وضوح قابل شناسایی باشد تا عملکرد واقعی بتوان با برآورد های قبلی مقایسه شود . در قراردادهای امانی : شرایطی که معمولا درجهٔ اطمینان از سود آوری و نتیجهٔ کل پیمان را فراهم سازد عبارت است از : الف) مخارج قابل تخصیص به پیمان بتواند به طور آشکار شناسائی شود . ب) مخارج پیمان ، به جز آن دسته مشخصا طبق قرارداد قابل بازیافت است – بتواند به نحوی معقول برآورده شود صورت وضعیت های موقت و پرداخت هایی که بابت آن به عمل می آید جنبه موقت ، غیر قطعی و علی الحساب دارد و در نتیجه ، سود قطعی پیمان پس از خاتمهٔ کارو تسویه حساب نهایی به پیمانکار مشخص خواهد شد چون در آمد کسب شده در هر دورهٔ مالی نتمی تواند به عنوان درآمد قطعی پیمان به حساب آید ، از این رو برای جلوگیری از شناسایی سود واهی و انعکاس آن در صورت های مالی لازم است سود زیان) پیمانهای نا تمام در پایان هر دورهٔ مالی محاسبه و اندازه گیری شود برخی از طریق تعیین سود پیمان های نا تمام به شرح زیر است : الف) محاسبهٔ سود پیمان نا تمام بر اساس مخارج واقعی : در این طریق ابتدا بهای تمام شده کار گواهی شده بر اساس مخارج واقعی تعیین و سپس از تفاوت ارزش کار گواهی شده و بهای تمام شده کار گواهی شده سود پیمان ناتمام معیین می شود سود پیمان ناتمام را که بدین طریق به دست می آید اصطلاحا سود ظاهری می نامند و برای رعایت اصل احتیاط معمولاـ   سود ظاهری به ترتیب زیر به عنوان سود پیمان نا تمام شناسایی و در صورت های مالی منعکس می شود از آنجا که در پرداخت وجه هر صورت وضعیت ، درصدی به عنوان سپردهٔ حسن انجام کار کسب و در خلتمهٔ کار به پیمانکار مسترد می گردد برای اینکه سود دوره متناسب با وجوه دریافت شده به حساب منظور شود ، معمولا سود محاسبه شده مزبور به نسبت وجوه دریافت شده به ارزش گواهی شده نیز تعدیل می گردد . سود ظاهری = بهای تمام شدهٔ کار واهی شده– ارزش کار گواهی شده سود تعدیل شده =   × سود ظاهری × مثال : شرکت پیمانکاری ایران بتون ساز پس از پلیلن ساخت یک مسجد در پایان سال X ارزش کار گواهی شده را ۱۰۰۰۰۰۰ ریال مخارج اجرای طرح را ۷۸۰۰۰۱ ریال ، موجودی مواد و مصالح در کارگاه ۶۳۰۰ ریال و کارگواهی شده به بهای تمام شده را ۱۶۵۰۰۰ ریال و وجوه دریافت شده بابت کار گواهیشده را ۸۸۰۰۰۰۰ ریال برآورد کرد محاسبهٔ سود پیمان ناتمام این شرکت به قرار زیر است : ارزش کار گوااهی شده کسر می شود – بهای تمام شدهٔ کارگواهی شده : مخرج اجرای طرح   ۹۸۷۸۰۰۰کسر می شود : موجودی مواد و مصالح داخل کارگاه   ۶۳۰۰۰   ۱۶۵۰۰۰ ۲۲۸۰۰۰   ۹۶۵۰۰۰۰ ۱۳۵۰۰۰۰سود ظاهری × سود ظاهری

× سود محاسبه شدهٔ سال ۱ ۱۳ ب) محاسبه سود پیمان ناتکمام بر اساس مخارج بر آوردی : چنانچه برآورد معقول از مخارج لازم برای تکمیل پیمان امکان پذیر باشد ، برای تعیین مبلغ سودی که باید در هر دورهٔ الی ناسائی و در صورت های مالی منعکس

شود ، ابتدا سود برآوردی پیمان به ترتیب زیر از تفاوا مبلغ کل پیمان تعیین وسپس سود پیمان ناتمام بر مبنای درجهٔ تکمیل پیمان محاسبه می شود . مبلغ کارهای جدید + بهاء تغییرات مقادیر کارها + مبلغ اولیهٔ پیمان = مبلغ کل پیمان مخارج بر آوردی برای تکمیل پیمان + مخرج واقعی انجام شده = کل مخارج برآوردی پیمان کل مخارج برآوردی پیمان – مبلغ پیمان = سود کل برآوردی پیمان برای تعیین سود پیمان ناتمام لازم است کل سود برآوردی پیمان به نسبت درجه تکمیل پیمان تعدیل شود . درجهٔ تکمیل پیمان که برای تعیین سود و انعکاس آن در صورت های مالی به کار گرفته می شود می توانـد به طرق متعددی اندازه گیری شود برای مثال از طریق الف) محاسبهٔ نسبت مخارج واقعی انجام شده تا تاریخ گزارش به کا مخرج برآوردی پیمان . ب) اندازه گیری نسبت ارزش کار گواهی شده به مبلغ کل پیمان . ج) ترکیبی از دو طریق فوق .نحوهٔ محاسبهٔ سود پیمان ناتمام بر اساس مخارج برآوردی پیمان در قالب مثال زیر ارائه می شود : مثال : اطلاعات مربوط به پیمان شمارهٔ ۱۰۱ در پایان سال ۱ ۱۳ به شرح زیر درست است : مبلغ اولیهٔ پیمان ۱۸۰۰۰۰۰۰ مبلغ کارهای جدید ۱۰۰۰۰۰۰مخارج واقعی انجام شده تاپایان سال ۱ ۱۳ ۹۰۰۰۰۰۰ارزش کار گواهی شده ۱۲۰۰۰۰۰۰کارگواهی نشده (به بهای تمام شده) ۲۰۰۰۰۰ در صورتی که مخارج برآورد برای تکمیل پیمان ۵۰۰۰۰۰۰ ریال باشد و از هر صورت وضعیت ۲۰٪ بابت سپردهٔ حسن انجام کار کسر شود با توجه به مفروضات بالا سود پیمان شمارهٔ ۱۰۱ به ترتیب زیر محاسبه می شود . مبلغ کل پیمان = مبلغ کارهای جدید + مبلغ اولیهٔپیمان ۱۹۰۰۰۰۰۰ = ۱۰۰۰۰۰۰ + ۱۸۰۰۰۰۰۰ کل مخارج براوردی پیمان = مخارج برآوردی برای تکمیل پیمان + مخارج واقعی انجام شده ۱۴۰۰۰۰۰۰ = ۵۰۰۰۰۰۰ + ۹۰۰۰۰۰۰سود کل برآوردی پیمان = کل مخارج برآوردی – مبلغ کل پیمان۵۰۰۰۰۰۰ = ۱۴۰۰۰۰۰۰ – ۱۹۰۰۰۰۰۰سود پیمان شمارهٔ (۱۰۱) می تواند یکی از دو روش زیر محاسبه و در صورت های مالی منعکس شود : روش اول : تعیین سود بر اساس تعدیل کل سود برآوردی پینژمان نسبت به مخارج واقعی انجام شده به کل مخارج برآوردی پیمان : برای اینکه سود محاسبه شده ماناسب با وجوه دریافت شده به حساب منظور شود : = تعدیل سود پیمان نا تمام نسبت به وجوه دریافت شده روش دوم : تعیین سود پیمان ناتمام بر اساس تعدیل کل سود برآوردی پیمان به نسبت ارزشش کار گواهی شده به مبلغ کل پیمان سود کل برآوردی پیمان × سود پیمان نا تمام برای اینکه سود محاسبه شده متناسب با وجوه دریافت شده به حساب منظور شود : تعدیل سود پیمان نا تمام نسبت به وجوه دریافت شده ۲-۲۲- نحوهٔ محاسبهٔ پرداخت دستمزد کارگران و سرپرستان کارگاه : معمولا دستمزد و مزایای کارگران و سرپرستان کارگاه از محل تخواه گردان کارگاه پرداخت می شود در غیر این صورت دفتر مرکزی پس از پرداخت دستمزد کارگران و سرپرستان کارگاه آن را به حساب یمان منظور می کند . اگر دستمزد شاغلین در کارگاه پیمان شماره به فرض مثال ۱۵۰۰۰۰۰ ریال باشد با فرض این که کلیهٔ شاغلین در کارگاه مذبور بیمه باشند ، ثبت لیست دستمزد آنان در دفتر روزنامه به شرح زیر است : هزینه دستمزد ۱۵۰۰۰۰۰بیمه اجتماعی – ۲۰٪ سهم کارفرما ۳۰۰۰۰۰ وزارت دارایی مالیات دستمزد ۱۰۰۰۰۰ سازمان تامین اجتماعی – حق بیمه و بهداری ۴۰۵۰۰۰ دستمزد پرداختی ۱۲۹۵۰۰۰ثبت لیست دستمزد شاغلین کارگاه پیمان شمارهٔ به فرض مثال اگر دستمزدد شاغلین در کارگاه به پیمان (۳) مربوط باشد از این رو هزینه دستمزد شاغلین در کارگاه مذبور با ثبت زیر به حساب پیمان شمارهٔ (۳) منتقل می شود . پیمان شماره (۳) ۱۸۰۰۰۰۰هزینهٔ دستمزد ۱۵۰۰۰۰۰بیمه اجتماعی – ۲٪ سهم بیمه کارفرما ۳۰۰۰۰۰انتقال دستمزد و حق بیمه شاغلین کارگاه شماره (۳) به حساب پیمان دستمزد شاغلین در کارگاه شمارهٔ (۳) و مالیات مربوط بعد از پرداخت به ترتیب زیر در دفتر روزنامه ثبت می شود : دستمزد پرداختنی ۱۲۹۵۰۰۰وزارت دارائی – مالیات دستمزد ۱۰۰۰۰۰ نقد ۱۳۹۵۰۰۰رداخت دستمزد شاغلین کارگاه به پیمان شماره (۳) و مالیات مربوطه رد مورد حق بیمهٔ شاغلین در امور پیمان ذکر این نکته ضروری است که پیمانکاران موظوند که کارکنان خود را طبق مقررات ترد سازمان تامین اجتماعی بیمه کنند در عملیات ساختمانی ، مؤسسات بخش عمومی

مکلفند از هر صورت وضعیت ۲/۳ درصد به عنوان حق بیمه و بهداری کسب و به حساب سازمان تامین اجتماعی واریز نمایند بنابراین پیمانکاران شاغل در طرح های ساختمانی دولتی و وابسته به دولت تا پایان قرارداد هر ماهه لیست کارکنان مورد پیمان را که حق بیمهٔ آنان به طور مقطوع ۲/۳ درصد از طرف کارفرما کسر می شود به سازمان تامین اجتماعی ارسال می کنند اما از این بابت حق بیمه ای به سازمان مذبور پرداخت نمی کنند چنانچه حق بیمعه مندرج در لیستهایی که توسط پیمانکار ارسال می شود بیش از مبلغ ۲/۳ درصد کسر شده از صورت وضعیت ها باشد پیمانکار باید مابه التفاوت را به حساب سازمان تامین اجتماعی وااریز و برگ مفاصا حساب بیمه اخذ نماید در هر حال طبق ماده ۳۸ قانون تامین اجتماعی پرداخت ۵ درصد بهای کل کار را از طرف کارفرما به پیمانکار موکول به اخذ برگ مفاصا حساب بیمه از سازمان تامین اجتماعی است مبلغ ۲/۳ درصد مزبور ارتباطی با حق بیمهٔ کارکنان دفتر مرکزی شرکت های ساختمانی ندارد و لیست حق بیمهٔ آنان باید جداگانه به سازمان تامین اجتماعی ارسال و مبلغ آن پرداخت شود . لیست دستمزد در مؤسسات پیمانکاری بایـد به گونه ای تنظیم شود که بتوانـد مبلغ دستمزد هر پیمان را به سهولت تعیین کرد . معمولاـ برای کارگرانی که در یک پیمان کار می کننـد لیست دستمزد جداگانه تهیه و در پایان هفته یا ماه به حساب همان پیمان بدهکار می کند در مواردی ممکن است کارگران و سرپرستان کارگاه در طول هفته یا ماه در پیمان هایمتعددی خدمت کرده باشند برای تسهیم هزینهٔ دستمزد این کارکنان از صورت تجزیهٔ دستمزد استفاده می شود که در آن ساعات کارکرد کارگران در هر کارگاه درج و مبلغ دستمزد آنان به پیمانه هاب مربوطه سرشکن می شود . شرکت ایران بتون ساز صورت تجزیهٔ دستمزد شمارهٔ ۳۲هفته منتهی به ۳۰دی ماه ۲ ۱۳ Xپیمان شماره (۱) پیمان شماره (۲) پیمان شماره (۳) خلاصه شمارهٔکارگر ساعاتکارکرد مبلغ شمارهٔکارگر ساعاتکارکرد مبلغ شمارهٔکارگر ساعاتکارکرد مبلغ شمارهٔکارگر ساعاتکارکرد مبلغ ۱۲۱۳۱۸۲۱۲۳ ۱۰۳۰۲۰۵۱۰ ۲۵۰۰۴۰۰۰۳۰۰۰۲۰۰۰۲۵۰۰ ۲۲۲۰۱۰۵ – ۲۰۵۵۲۵– ۴۰۰۰۱۲۵۰۱۲۵۰۳۵۰۰– ۲۳۱۷۱۲۱۸۲۲ ۲۰۴۰۱۰۱۰۵ ۹۰۰۰۲۰۰۰۰۲۰۰۰۱۲۵۰۲۵۰۰ ۱۲۳ ۷۵۵۵۸۵ ۱۴۰۰۰۹۰۰۳۴۷۵۰– ۷۵ ۱۴۰۰۰ – ۵۵ ۹۰۰۰ – ۸۵ ۳۴۷۵۰ – ۲۱۵ ۵۷۷۵۰۲–۲۳– نحوه محاسبه استهلاک اموال ، مالیات و تجهیزات : حساب اموال ، ماسین آلات وتجهیزاتی که در اختیار کارگاهها می باشد به وسیله دفتر مرکزی در دفتر کل و کارت های معین نگهداری می شود . مؤسسات پیمانکاری برای هر یک از دارائیهای ثابت از کارت معین استفاده می کنند که کلیه مشخصات دارایی در آن درج شده است ، کارت های معین ب توجه به اموال ، ماشین آلات و تجهیزاتی که در اختیار هر یک از کارگاهها می باشد تفکیک و طبقه بندی می شود . در این روش دارائیهای ارسال شده به کارگاه های نباید در حساب ها گردش کند بلکه از طریق نقل و انتقال کارت های معین ، تعداد و نوع اموال ، ماشین آلات و تجهیزاتی که در اختیار هر کارگاه می باشد در هر زمان معلوم خواهد شد با اتخاذ این روش ، هزینهٔ استحلاک که در مؤسسات پیمانکاری (قسم عده ای از کل مخارج طرح را تشکیل می دهد به درستی محاسبه و به حساب پیمان منظور می سود و استهلاک دارایی های ثابت به کارگرفته شده در اجرای طح را می توان به طرق مختلفی محاسبه کرد که اهم آن عبارتند از : الف) محاسبهٔ استهلاک برای امال ، ماشین آلات و تجهیزات ک استهلاک ماشین آلات و تجهیزات به کارگرفته شده در هر پیمان را می توان با استفاده از نوح و روش های معمول در هر دورهٔ محاسبه و با ثبت زیر به حساب پیمان انتقال داد . پیام شماره بنای ×× ... استهلاک انباشته – ماشین آلات ××ثبت استهلاک ماشین آلات به کارگرفته شده در پیمان شماره ب) تعیین مبلغ استهلاک از طریق تعیین تفاوت های اموال ، ماشین آلات و تجهیزات در پایان و آغاز دوره : وقتی که ماشین آلات و ابزار کار در معرض خطر و خسارت قطعی رارگیرد ، نمی توان مبلغ استهلاک را با توجه به مدت کار کرد محاسبه کرد ، بلکه بهتر است در ابتدای دوره ، بهخای تمام شده ماشین آلات و تجهیزات را به حساب پیمان بدهکار و در پایان هر دورهٔ مالی ارزش مستهلک نشدهٔ آن را بر اساس های فروش یا بهای ارزیابی شده به حساب پیمان بدهکار و در پایان هر دورهٔ مالی ارزش مستهلک مشده آن را بر اساس بهای فروش یا بهای ارزیابی شده به

حساب پیمان بستانکار کرد ودر نتیجهٔ کاهش قیمت ماشین آلات و تجهیزات به عنوان استهلاک در حساب پیمان منظور می شود اگر استهلاک تجهیزات به کارگرفته شده در کارگاه پیمان شمارهٔ به این روش محاسبه شود نحوه ثبت آن در دفتر روزنامه به شرح زیر است : پیمان شمارهٔ بنای ×× ... تجهیزات ××ثبت تجهیزات به کارگرفته شده در پیمان شمارهٔ در آغاز دوره تجهیزات ×× پیمان شماره - بنای ×× ... ثبت بهای ارزیابی شده تجهیزات به کار گرفته شده در پیمان شماره در خاتمه کار .۲-۲۴- مالیات پیمانکاری : در قوانین و مقررات جاری مالیاتی ، پیمانکار و مالیات پیمانکاری به طور اخص تعریف نشده اما در موارد مختلف قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۴۵ را صلاحیه هی آن دو نوع مالیات : یعنی مالیات مقطوع و مالیات بر در آمد ، در مورد عملیات پیمانکاری مقرر گردیده است . مالیات مقطوع : مالیاتی است تکلیفی که کارفرمایان : سازمان های دولتی . شهر داری ها ، مؤسسات عام المنفعد مستقل و شرکت ها (مادهٔ۷۵ ق . م . م .) به طور کلی و شایر اشخاص در صورتی که مبلغ کل پیمان از ده میلیون ریال بیشتر باشد مکلفند از پرداخت هایی که پیمانکاران اعم از اشخاص حقیقی یا حقیوقی نسبت به هر نوع کار ساختمانی و تاسیسات فنی و تاسیساتی و حمل و نقل یا تهیهٔ ساختمان ها و تاسیسات ، نقشه کشی ، نقشه برداری ، نظارت و محاسبات فنی می کنند ۵/۵٪ آن را کسر و به حساب تعیین شده از طرف وزارت دارایی واریز نمایند . این مالیات به دو جزء ۴٪ و ۵/۱٪ تقسیم می شود که جزء اول یعنی ۴٪ قطعی است یعنی جزء دوم یعنی ۵/۱٪ به عنوان پیش پرداخت مالیات پیمانکار محسوب و از مالیات متعلق به درآمد پیمانکاری قابل کسر است . واگزاری قسمتی از عملیات پیمان از طرف پیمانکار دست اول به پیمانکار دست دوم و بعد از کا مشمول مالیات مقطوع پیمانکاری نیست و پیمانکاران دست اول به عنوان کارفرما نباید از پرداخت هایی که پیمانکاران دست دوم می کنند از این بابت کسر نمایند . در مواردی که پیمانکار ، شخص خارجی مقیم خارج از کشور باشد که در ایران شعه یا نمایندگی ندارد کار فرمایان مکلفند در هر پرداخت کل مالیات متعلق شامل مالیات مقطوع به نرخ ۴٪ و مالیات بر در آمد پیمانکاری را در منبع محاسبه و کسر و به حسابهای مقرر واریز نمایند . مالیات بر در آمد پیمانکاری : در این مورد ابتدا در آمد مشمول مالیات پیمانکاری و سپس مالیات مؤسسات پیمانکاری نسبت شرکت های سهامی و غیر سهامی به اختصار شرح داده می‌شود ۱ – در آمد مشمول مالیات پیمانکاری : در آمد مشمول مالیات پیمانکاری از دو طریق تشخیص می شود : الف) رسیدگی به دفاتر : در آمد مشمول مالیات پیمانکاری عملیات حفاری چاه های عمیق ، حمل و نقل و مهندسین مشاور (تهیه طرح ساختمانها و تاسیسات ، نقشه کشی ، نظارت و محاسبات فنی) از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص می شود ولکن در صورتی که ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی تا مورد مقرر تسلیم نشود یا دفاتر ارائه نگردد و یا دفاتر و اسناد و مدارک برای محاسبهٔ مالیات غیر قابل رسیدگی تشخیص شوند ، در آمد مشمول مالسات پیمانکاری به طریق علی السواس تشخیص خواهد شد . ب) تشخیص علی السراس : در آمد مشمول مالیات پیمانکاری کارهای ساختمانی و تاسیسات فنی و صنعتی در تمام موارد اعم از اینکه دفاتر قانونی نگهداری شده یا نشده باشد و در موارد در دفاتر ، علی السراس تشخیص می شود و عبازت است از ۸٪ کل دریافتنی سالانه از بابت پیمان های دست اول و ۴٪ کل دریافتنی از بابت پیمان های دست دوم . مالیات مؤسسات پیمانکاری : به غیراز مالیات مقطوعی که از هر پرداخت توسط کارفرما کسب می شود مؤسسات پیمانکاری نسبت به در آمد حاصل از عملیات پیمانکاری که حسب مورد به یکی از دو طریق فوق الزکر تعیین می شود مشمول مالیات های تناسبی و تصاعدی دیگری هستند که بنا به وضعیت حقوقی آنها مقرر گردیده است بنابر این مالیات بر در آمد مؤسسات سهامی و غیر سهامی و انفرادی را به اختصار توضیح می دهیم . الف) شرکت سهامی : در ا,د مشمول مالیات مؤسسات پیمانکاری که به صورت شرکت سهامی هستند حسب مورد از طریق رسیدگی به دفاتر یا به طور علی الراس تشخیص می شود و مشمول مالیات های زیر است : ۱- مالیات اضافی سهم شهرداری به نرخ ۳٪ نسبت به کل در آمد مشمول مالیات . ۲- مالیات اضافی سهم اطاق بازرگانی و صنایع ومعدن به نرخ سه و نیم در هزار نسبت به کل در آمد مشمول مالیات . ۳- مالیات سود تخصیص یافته برای تقسیم بین صاحبان

سهام با نام ، اندوخته ها ، سود تقسیم شده بین صاحبان سهام بی نام و سود تقسیم نشده نسبت به کل درآمد مشمول مالیات پس از کسر مالیات اضافی سهم شهرداری ها به نرخ های زیر : - مالیات سود تخصیص داده شده برای تقسیم سود بین صاحبان سهام با نام به نرخ ۱۵٪- مالیات اندوخته ها به نرخ ۲۵٪- مالیات سود پرداختی به صاحبان سهام بی نام و سود تقسیم نشده به نرخ‌های تصاعدی زیر : مبلغ در آمد مشمول مالیات مازاد مشمول نرخ ردیف نرخ ریال ریال درصدتا ۲۰۰۰۰۰۰۰ ۲۰۰۰۰۰۰۰ ۲۵ تا ۴۰۰۰۰۰۰۰ ۲۰۰۰۰۰۰۰ ۳۰ تا ۶۰۰۰۰۰۰۰ ۲۰۰۰۰۰۰۰ ۳۵تا ۸۰۰۰۰۰۰۰ ۲۰۰۰۰۰۰۰ ۴۰تا ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ ۲۰۰۰۰۰۰۰ ۴۵تا ۲۰۰۰۰۰۰۰۰ ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ ۵۰بیش از ۲۰۰۰۰۰۰۰۰ نسبت به مازاد ۵۵ب) شرکت های غیر سهامی : درآمد مشمول مالیات مؤسسات پیمانکاری که به صورت شرکت غیر سهامی هستند و حسب مورد از طریق رسیدگی به دفاتر یا به طور علی الراس تشخیص می شود ، مشمول مالیات های زیر است :۱- مالیات اضافی سهم شهرداری به نرخ ۳٪ نسبت به کل در آمد مشمول مالیات ۲- مالیات اضافی سهم اطاق بازرگانی و صنایع و معادن بهنرخ سه و نیم در هزار نسبت به کل در آمد مشمول مالیات ۳- مالیات سهم هر یک از شرکاء به نسبت تعیین شده در اساس نامه از کل در آمد مشمول مالیات پس از کسر سه در صد سهم شهرداری به نرخ های مذکور در مادهٔ ۱۳۴ ق ، م ، م به شرح زیر :مبلغ در آمد مشمول مالیات مازاد مشمول نرخ ردیف نرخ ریال ریال درصد تا ۴۰۰۰۰۰ ۴۰۰۰۰۰ ۱۵ تا ۸۰۰۰۰۰ ۴۰۰۰۰۰ ۲۰ تا ۱۵۰۰۰۰۰ ۷۰۰۰۰۰ ۲۵ تا ۳۰۰۰۰۰۰ ۱۵۰۰۰۰۰ ۳۰تا ۶۰۰۰۰۰۰ ۳۰۰۰۰۰۰ ۳۵تا ۹۰۰۰۰۰۰ ۳۰۰۰۰۰۰ ۴۰تا ۱۲۰۰۰۰۰۰ ۳۰۰۰۰۰۰ ۴۵ تا ۱۵۰۰۰۰۰۰ ۳۰۰۰۰۰۰ ۵۰ تا ۲۰۰۰۰۰۰۰ ۵۰۰۰۰۰۰ ۵۵تا ۳۰۰۰۰۰۰۰ ۱۰۰۰۰۰۰۰ ۶۵بیش از ۳۰۰۰۰۰۰۰ نسبت به مازاد ۷۵ در محاسبهٔ مالیات شرکت های سهامی از منبع در آمد پیمانکاری ، موارد زیر لازم الرعایه است : ۱- در آمد پیمانکاری از پرداخت ۱۰ در صد مالیات شرکت معاف است . ۲- مبالغی که به عنوان پیش پرداخت مالیات پیمانکاری (۵/۱ درصد پیش پرداخت) توسط کارفرمایان از پرداخت ها کسر واریز شده است از کل مالیات بر در آمد پیمانکاری ۳- ملاک تعیین مقادیر سود تخصیص داده شده برای تقسیم بین صاحبان سهام با نام ، اندوخته ها ، و سود پرداختنی به صاحبان سهام بس نام و سود تقسیم نشده ، تصمیمات ارکان صلاحیتدار شرکت سهامی است . اما چنانچه مجمع عمومی شرکت در مورد نحوهٔ تقسیم سود تصمیمی اتخاذ نکرده باشد کل سود ، تقسیم نشده تلقی و مشمول نرخ های مذکور در مادهٔ ۱۳۴ می گردد . ۴- در مواردی که در آمد مشمول مالیات به طور علی الراس تشخیص می شود ، در آمد تشخیص شده با اعمال ضریب ، ملاک تعیین مالیات است و چنانچه سود خلص شرکت بیش از در آمد مشمول مالیات آن باشد قانونا مالیاتی نسبت به مبلغ اضافی تعلق نمی گیرد . تصمیمات مجمع عمومی در مورد نحوهٔ تقسیم سود حتی در مواقعی که در دفاتر موجب تشخیص علی الواس شده باشد – در صورت تسلیم به حوزهٔ مالیاتی در موعد مقرر – طبق نص صریح جزء ابندت مادهٔ ۸۰ ق ، م ، م ، ناقداست .۵- مالیات سود متعلق به ساحبان سهام با نام در صورتی که صاحب سهام غیر ایرانی باشد یا مقیم خارج از کشور باشد طبق تبصرهٔ ۸ ق، م ، م، به نرخ مقرر در مادهٔ ۱۳۴ احتساب و وصول می شود . در محاسبهٔ مالیات شرکت های غیر سهامی از منبع در آمد پیمانکاری موارد زیر لازم الرعایه است : ۱- در آمد پیمانکاری شرکت ها (بطور اعم) از پرداخت ۱۰٪ مالیات شرکت معاف است . ۲- مبالغی که به عنوان پیش پرداخت مالیات (۵/۱ درصد هر پرداخت) توسط کارفرمایان از پرداخت ها کسب و به حساب وزارت دارایی واریز گردیده است از کل مالیات بر در آمد پیمانکاری (اعم از سود مشمول مالیات شرکاء) قابل کسر است . ۳- سود مشمول مالیات شرکاء به علت « الف » الزام تشخیص در آرد به طور علی الراس در مورد کارهای ساختمانی و تاسیسات فنی و صنعتی و احتمال آن در سایر موارد و « ب »

برگشت هزینه های غیر قابل قبول از لحاظ مالیاتی ، با سودی که در واقع به شرکاء تعلق می گیرد تفاوت دارد ، اما مبنای تسهیم در هر دو مورد یکسان است . ۴- در مواردی که در امد مشمول مالیات است چنانچه سود خالص شرکت بیش از در آمد مشمول مالیات آن باشد قانونا مالیاتی نسبت به مبلغ اضافی ، اعم از مبالغی که از بابت آن بین شرکاء تقسیم می شود تعلق نمی گیرد در صورتی که شرکت زیان بدهد مالیات اعم از مالیات سود مشمول مالیات شرکاء بر اساس در آمد مشخص شده اخذ خواهد شد . ج) مؤسسات انفرادی : درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی که به صورت انفرادی یا مشارکت مدنی به فعالیت های پیمانکاری اشتغال دارند حسب مورد به طور علی الراسیا از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص می شود وگلا یا نسبت حصه ایشان از درآمد ، مشمول نرخ های تصاعدی ماده ۱۳۴ ق .م . م . است در این مورد نیز مبالغی که توسط کارفرمایان از پرداخت ها کسر و به حساب وزارت دارایی واریز گردیده است از مالیات بر در آمد پیمانکاری مودی یا مودیان قابل کسر است . اشخاص حقیقی که منبع در آمدشان پیمانکاری است می توانند از بخشودگی مالیاتی موضوع مادهٔ ۹۳ ق . م . م . استفاده کنند . ۲-۲۵- نحوه نگهداری حسابهای مالیاتی : صرفنظر از اشکالاتی که در مورد احتساب مالیات بر در آمد مؤسسات پیمانکاری جود دارد ، عملیات مربوط به مالیات های قطعی و پیش پرداخت مالیات پیمانکاری در طی دوره و همچنین ذخیرهٔمالیات بر در آمد مشمول متالیات شرکت در پایان سال مالی الزما باید در دفاتر ثبت شود . بنابراین نگاهداری حسابهای زیر در کلیهٔ مؤسسات پیمانکاری صرفه نظر از شکل حقوقی و چگونگی مالکیت سرمایهٔ آنها توصیه می شود . پیش پرداخت مالیات : این حساب دا ازاء کلیهٔ مبالغی که توسط کارفرمایان از مبالغ پرداختی بابت عملیات پیمانکاری (۵/۱ درصد هر پرداخت) کسر شده است بر هر کار و در پایان سال به حساب ذخیرهٔ مالیات بر در آمد شرکت بسته می شود . مالیات قطعی پیمان ها : کلیهٔ مبالغی که بابت عملیات پیمانکاری توسط کارفرما کسر شده است (۴٪ هر پرداخت) را می توان ابتداء به حساب مالیات قطعی پیمان ها بدهکار کرد و سپس به عنوان هزینه به حساب پیمان های مربوط انتقال داد . نگاهداری این حساب در دفتر کل ضروری نیست و می توان اقلام مربوط به کسر اینگونه مالیات توسط کارفرمایان را مستقیما به حساب پیمان های مربوط منتقل کرد در صورتی که حساب پیمان ها به طور جداگانه و با ستون بندی نگهداری شود نقل مستقیم مرجع به نظر می رسد چون آمار مبالغ کسر شده از این بابت در پایان دورهٔ مالی به راحتی از حساب پیمان ها قابل استخراج است . ذخیره مالیات بر در آمد : مالیات احتسابی نسبت به در آمد شرکت و تقسیم سود شامل : مالیات اندوخته ها ، سود تخصیص یافته برای تقسیم و سود تقسیم نشده ، در پایان دورهٔ مالی از احتساب تقسیم سود به این حساب منتقل (بستانکار) و ماندهٔ کل حساب پیش پرداخت مالیات نیز به این حساب بسته (بدهکار) می شود . ماندهٔ حساب مذبور نشان دهندهٔ مالیاتی است که باید طرف ۴ ماه پس از پایان سال مالی تادیه (ماده ۸۳ ق . م . م .) و حساب و نور بسته شود . گزارش های مالی : Financial reports در مؤسسات پیمانکاری گزارش های دورهای (ماهانه ، سه ماهه ، شش ماهه و) ...زیر باید به موقع تهیه شود : ۲-۲۶- ترازنامه همراه با : × فهرست حساب های دریافتنی و سپردهٔ حسن انجام کار .× جول بهای تمام شده کارهای در جریان ساخت و صورت وضعیت ها .× فهرست حسابهای پرداختنی . × جدول دارائیهای ثابت واستهلاکات × فهرست مطالبات دست دوم گزارش های مذکو بالاـ می تونـد به طرق مختلفی تنظیم شود در زیر در بارهٔ نحوهٔ تنظیم ترازنامه و فهرست مخارج کار در جریان ساخت توضیحاتی می دهیم . ترازنامه نمونهٔ متعارفی از ترازنامهٔ مؤسسات پیمانکاری که در آن عناوین حساب ها درج شده است در زیل نشان داده می شود . شرکت پیمانکاری ایران بتون ساز ترازنامه منتهی به ۲۹/۱۲/۱ ۱۳دارائیهای جاری : بانک ها ××صندوق ××تنخواه گردان ××حساب های دریافتنی ××کسر می شود : ذخیرهٔ مطالبات مشکوک الوصول (××)خلص حساب های دریافتنی ××سپردهٔ جنس انجام کار ××اسناد دریافتنی ××جمع دارائیهای جاری ××دارائیهای ثابت : ماشین آلات ×× اموال و تجهیزات ××ساختمان

××جمع اموال و تجهیزات ××کسر می شود : استهلاک انباشته (××)ارزش دفتری اموال و تجهیزات
××دارائیهای نا مشهود ××جمع دارائیهای ثابت ××جمع دارائیها
×××بدهی ها و سرمایه :بدهیهای جاری : حسابهای پرداختنی ××اسناد پرداختنی
××حقوق پرداختنی ××پیش دریافت ها ×× جمع بدهی های جاری
××بدهی های بلند مدت : دیون رهنی ××وام های بلند مدت ××جمع بدهیها :
×××حقوق صاحبان سهام (سرمایه) سرمایه ××سرمایه ××سود انباشته
××اندوخته ها ××جمع سرمایه ××جمع بدهیها و سرمایه ×××۲-۲۷-
جمع بدهیها و سرمایه جدول بهای تمام شده کار در جریان ساخت : جدول بهای تمام شده کار در جریان ساخت در مؤسسات پیمانکاری می تواند به نحوه زیر تهیه شود : شرکت پیمانکاری ایران بتون ساز کار در جریان ساخت منتهی به ۲۹/۱۲/۱ ۱۳ پیمان
شماره پیمان شمارهٔ جمع ریال ریال ریالخاکبرداری ×× ×× ××پس ساری
×× ×× ××کرسی چینی ×× ×× ××دیوار چینی ×× ××
××شناژهای رلیزله گیری ×× - ××طاق زنی ×× - ××کف سازی ×× -
××نجاری ×× - ××کاشیکاری ×× - ××لوله کشی ××
- ××نازک کاری داخلی - - -نماسازی ×× - ××محوطه سازی -
- -مالیات ×× ×× ××بیمه ×× ×× ××کرایه ماشین آلات ××
- ××هزینه های عمومی ×× ×× ×× ×× ×× ×× گزارش های عملیاتی :
operating reports در مؤسسات پیمانکاری ، گزارش های دوره ای (روزانه ، ماهانه ، سدماهه) ... ، زیر اید به موقع تهیه شود . × گزارش پیشرفت کار × صورت حساب سود و زیان گزارش پیشرفت کار : گزارش از پیشرفت کار هر پیمان باید تنظیم و ارائه شود این گزارشها جزء اسناد و مدارک حسابداری نیست اما برای کنترل های داخلی مؤسسات پیمانکاری مورد استفاده قرار می گیرد گزارش های مزبور باید بر اساس پیشرفت کلی فعالیت انجام شدهٔ هر یک از پیمان ها تجزیه و تحلیل شود . پیمان شماره... فعالیت تعداد کارگران ملاحظاتتجهیزکارگاه ۱۰ پاک کردن محوطه و تسطیح زمین ۱۰۰۰ متر مربع خاکبرداری ۴ کودبرداری ۱۰۰ متر مکعبیی سازی ۳ قالب بندی و تبن ریزی ۱۰۰ مترگزارش پیشرفت کار باید دارای ستون هایی برای ثبت (۱) نوع فعالیت ، (۲) تعداد کارگران هر فعالیت (۳) میزان پیشرفت هر فعالیت باشد . ۲-۲۸- صورت حساب سود و زیان : نمونه ای از صورت حساب سود و زیان که می تواند در مؤسسات پیمانکاری تهیه شود و در صفحهٔ بعد ارائه شود : شرکت پیمانکاری ایران پتون ساز صورت سود و زیان منتهی به ۲۹/۱۲/۱ ۱۳ کار گواهی شده (صورت وضعیت های تایید شده)
در آمد ها ××کسر می شود : بهای تمام شده پیمان : هزینهٔ مواد و مصاح ×× هزینه کرایه ماشین آلات ×× حقوق و دستمزد ××جمع بهای تما شده پیمان اجرا شده ××سود نا ویژه پیمان ××کسر
می شود : هزینه عملیاتی ، تشکیلاتی (××)سود ویژه سال ۷۹ قبل از کسر مالیات ××شرکت
پیمانکاری ایران بتون ساز تراز آزمایشی ۲۹/۱۲/۱ ۱۳نام حساب مانده بدهکار مانده بستانکاربانک
** صندوق ×× تنخواه گردان ××حساب دریافتنی ××پیش
پرداخت ××دارائیهای ثابت ××اسناد در دریافتنی ××دارایی نامشهود ××حساب
پرداختنی ××حساب جاری فروشندگان ××اسناد پرداختنی ××پیش دریافت ها ××بدهی
بلند مدت ××سرمایه ××کار گواهی شده ××در آمدهای متفرقه ××پیمان ها

××هزینه اداری تشکیلاتی ××حساب انتظامی – ضمانت نامه ××طرف حساب انتظامی ×× مسئله : شرکت پیمانکار ایران بتون ساز در تاریخ ۱۳/۱/۷۹ پس از انعقاد قرارداد پیمانکار با شرکت توسعهٔ صنایع نیرو گاه ایران جهت احداث فونداسیون تجهیزات کارگاه تعمیر ترانس کارگاه شمارهٔ ۹۵–۲ ، مبلغ ۲۴۶۱۰۲۲۵۰ ریال را به عنوان مبلغ کل قرارداد معرفی و مورد تایید قرار گرفت . طبق این قرارداد ۲۵٪ مبلغ کل قرارداد به عنوان پیش پرداخت در ازای یک فقره چک به کارفرما پرداخت می شود از هر صورت وضعیت ۱۰٪ به عنوان سپردهٔ حسن انجام کار از پیمان کار کسر می گردد ککه نصف مبلغ پس از صدور گواهی موقت و مابقی پس از تحویل قطعی دریافت می گردد . همچنین به منظور تضمین حسن تعهدات پیمانکار هر زمان با امضای قرارداد معادل ۵٪ مبلغ کل قرارداد و تسلیم یا معادل مبلغ را به حسابی که کارفرما تعیین می کند تسلیم می نماید که این مبلغ پس از اولین تحویل موقت آزاد می شود مانده حسابهای بدهکار و بستانکار این شرکت در ابتدای سال ۷۹ به شرح زیر می باشد صندوق ۵۸۷۰۰۷۷ جاری شرکاء ۱۰۰۰۰۰۰تنخواه گردانها ۱۹۹۲۷۰۰ استهلاک انباشته ۳۴۹۹۹۹۹پیش پرداخت ها ۱۰۱۷۶۷۵۵ بستانکاران ۷۹۰۰۰۰۰سپردهٔ دریافتنی ۵۲۸۴۶۸۰ سرمایه ۱۰۰۰۰۰۰دارایی ثابت مشهود ۳۵۰۰۰۰۰ سود انباشته ۱۵۴۲۴۲۱۳در طی سال مالی ۱۳۷۹ فعالیت های عملیاتی زیر صورت گرفته است : (هر پرداخت ها از صندوق صورت گرفته است) ۱۵/۱ دریافت پیش دریافت قرارداد ۸–۷۸ نیروگاه از تعمیرات نیرو به مبلغ ۶۱۵۲۵۵۶۲ ریال . ۲۳/۱ خرید نقدی اشاخه نسبتی جهت پروژه جهت پروژه شرکت نیرو و پیمان شمارهٔ ۸ به مبلغ ۴۲۰۰۰۰ ریال . ۲۵/۱ خرید نقدی میلگرد به مبلغ ۲۷۶۰۰۰۰ ریال و پرداخت ۲۰۰۰۰۰۰ ریال به بستانکاران صندوق شرکت برای نصب دستگاههای کارگاه ترانس ۸–۷۸ . ۶/۲ خرید نقدی ۴ کامیون آجر جهت پروژهٔ پیمان ۸ به مبلغ ۱۸۱۴۶۰۰ ریال . ۱۱/۲ پرداخت وجه نقد جهت خرید آجر برای پروژه شرکت تعمیرات نیرو به مبلغ ۲۲۴۲۳۰۰ ریال .۱۴/۲ پرداخت هزینه خرید مصالح جهت اجرای پروژه به مبلغ ۱۷۷۸۴۰۰ ریال. ۲۵/۲ خرید میلگرد جهت اجرای پروژه و پرداخت وجه آن از صندوق شرکت به مبلغ ۲۴۳۰۰۰۰ ریال . ۲۶/۲ پرداخت هزینه های جاری توسط تخوان و تجزیهٔ آن توسط صندوق که ۲۷۵۳۰۰ ریال بابت هزینه عمومی تشکیلاتی ، ۵۰۶۰۰۰ ریال بابت هزینه های جاری و تنخواه گردانها به مبلغ ۷۸۱۳۰۰ ریال . ۵/۳ پرداخت بخشی از هزینه خرید و حمل بتون موضوع ق ۸–۷۸ به مبلغ ۱۰۴۰۰۰۰ ریال ۸/۳ خرید ۴ کامیون آجر برای فنداسیون کارگاه و پرداخت مبلغ آن به مبلغ ۱۸۱۲۲۰۰ ریال . ۱۳/۳ دریافت مابقی ۱۰٪ حسن انجام کار کسر شده از قرارداد در سال ۷۸ و تسویه حساب قرارداد مذکور به مبلغ ۵۲۸۴۶۸۰ ریال . ۲۶/۳ پرداخت هزینه های پروژه ۸–۷۸ از محل صندوق به مبلغ ۳۸۴۸۴۰۰ ریال . ۲۶/۳ پرداخت هزینه های جاری شرکت از محل تنخواهه ئ تجزیهٔ آن از محل صندوق شرکت که ۱۳۱۱۱۵۰ ریال بابت هزینه و ۱۳۱۱۱۵۰ ریال بابت تخواه گردان . ۳۰/۳ خرید آجر جهت ساخت پایهٔ دستگاههای موضوع قرارداد ۸–۸۷ در شرکت تعمیرات نیرو به مبلغ ۱۰۴۳۶۹۰۰ ریال . ۵/۴ ثبت صورت وضعیت تایید شدهٔ شمارهٔ یک قرارداد ۸–۷۸ با شرکت تعمیرات نیرو به مبلغ ۳۵۱۴۷۴۶۰ ریال . ۵/۴ دریافت وجه صورت وضعیت شمارهٔ یک تایید شده از شرکت تعمیرات نیروی موضوع قرارداد ۸–۷۸ . ۸/۴ پرداخت بابت یک کامیون آجر جهت پروژه ۸–۷۸ به مبلغ ۴۷۹۷۰۰ ریال . ۱۰/۴ پرداخت بابت هزینهٔ خرید بتون و هرینه حمل حمل تا محل پیمان از محا سانترال بتون به مبلغ ۸۹۴۰۰۰ ریال پرداخت . ۱۶/۴ بابت خرید اتصالات جهت نصب دستگاه تراش و آماده سازی فنداسیون به مبلغ ۱۷۳۳۰۰ ریال . ۱۸/۴ پرداخت بابت خرید مصالح جهت پروژه در حال اجرا و هزینه های عمومی به ترتیب به مبلغ ۵۲۵۸۱۰۰ ریال و ۴۳۵۰۰ ریال . ۲۰/۴ قطعی شدن مالیات پرداخت شده با ادارایه دارایی در سال ۷۸ و تسویهٔ حساب با اداره داراریی به مبلغ ۱۰۱۷۶۷۵۵ ریال . ۲۰/۴ منظور نمودن مابقی سود سال ۷۸ به حساب طلب هر یک از شرکاء به نصبت سرمایه ایشان به مبلغ .۲۵/۴ پرداخت هزینه کندن بتون توسط پیمانکاری و خرید میلگرد به مبلغ ۴۴۴۶۰۰۰ ریال . ۲۶/۴ پرداخت بابت خرید سیمان و آجر به مبلغ ۲۰۷۴۳۰۰ ریال جهت پروژه در حال احداث . ۲۰/۵ ثبت صورت وضعیت تایید شده شماره ۲ موضوع قرارداد ۸–۷۸ ن در

شرکت تعمیرات نیرو .۲۳/۵ دریافت وجه صورت وضعیت تایید شده شماره ۲ ق ۸-۷۸ از شکرت تعمیرات نیرو . ۱۳/۷ پرداخت بابت خرید سیمان و آجر جهت اجرای پروژه به مبلغ ۶۶۸۰۵۰۰ ریال . ۱۷/۷ پرداخت هزینهٔ خرید بتون به مبلغ ۲۴۸۶۵۰۰۰ ریال . ۲۵/۷ پرداخت مایت خرید بتون آماده و هزینه حمل آن جهت اجرای فنداسیون به مبلغ ۲۳۴۰۰۰۰ ریال . ۲۵/۷ پرداخت هزینهٔخرید بتون به مقدار ۲۳۰ تن جهن ساخت سالن ترانس به مبلغ ۲۶۰۱۷۶۰۰ ریال . ۱۹/۸ پرداخت بابت هزینه ها از حمل تنخواه و تجزیهٔ آن توسط صندق به مبلق ۱۰۰.۱۹۹ ریال که ۵۱۰۱۹۹ ریال بابت هزینهٔعمومی و ۱۴۸۰۰۰۰ ریال بابت هزینه های جاری ۲۶/۸ پرداخت بابت خرید بتون و پرداخت هزینه‌حمل آن به مبلغ ۱۴۰۴۰۰۰ ریال . ۳۰/۸ پرداخت هزینه های عمومی و جاری از محل تنخواه و تجزیهٔ آن توسط صندوق به مبلغ ۷۳۰۰۰ ریال . ۱/۹ ثبت صورت وضعیت تایید شده شمارهٔ ۳ ارائه شده به شرکت تعمیرات نیرو . ۲/۹ دریافت وجه صورت وضعیت تایید شده شمارهٔ ۳ از شرکت تعمیرات نیرو . ۸/۹ پرداخت بابت هزینهٔ بتون و حمل آن از شرکت سانترال بتون به مبلغ ۱۶۵۶۰۰۰ ریال ۱۲/۹ پرداخت بابت هزینهٔ خرید ۱۸۶ متر مربع بتون آماده از شرکت سانترال بتون به مبلغ ۱۴۹۴۳۹۶۰ . ۱۸/۹ پرداخت هزینهٔ اجرای کمپرسور با جهت کندن بتون و سیم سیاه آر ماتور بندنی به مبلغ ۱۱۶۴۳۹۰۰ ریال . ۲۵/۹ پرداخت هزینهٔ جاری از محل تنخواه وتجزیه آن توسط صندوق که مبلغ ۹۷۵۰۰ ریال بابت هزینهٔ عمومی ، ۱۸۲۰۰۰۰ ریال بابت هزینهٔجاری و ۱۹۱۷۵۰۰ ریال تنخواه گردان ها . ۲۶/۹ پرداخت مخارج جاری از محل صندوق شرکت به مبلغ ۴۵۳۱۶۹۸ ریال . ۲۶/۹ پرداخت هزینه خرید بتون به پروژه ق ۸-۷۸ نیروگاه به مبلغ ۱۳۹۲۰۰۰ ریال ۱/۱۰ خرید بتون جهت اجرای پروژه در حال احداث شرکت تعمیرات نیرو به مبلغ ۲۵۹۰۰۰۰ ریال. ۲۰/۱۰ پرداخت هزینهٔخریدو حمل بتون از شرکت سانترال بتون ۳۲۳۷۶۰۰ ریال . ۲۴/۱۰ خرید ۸۴ متر مربع بتون آماده جهت فنداسیون شرکت تعمیرات نیرو به مبلغ ۷۳۹۲۰۰۰ ریال . ۲۴/۱۰ پرداخت هزینهٔخرید بتون آماده جهت پیمان شماره ۸-۷۸ به مبلغ ۱۲۹۵۰۴۰ ریال ۲۶/۱۰ پرداخت هزینهٔ جاری شرکت از محل صندوق به محل ۴۲۰۰۰۰۰ ریال . ۲۶/۱۰ خرید لوازم مصرفی مورد نیاز پروژه نصب پایه دستگاه تعمیر ترانس به مبلغ ۲۶۰۷۵۰۰ ریال . ۱۷/۱۱ خرید بتون آماده از شرکت ساترال بتون به مبلغ ۳۱۵۴۳۶۰ ریال . ۹/۱۲ پرداخت هزینهٔ خرید و حمل بتون برای پروژهٔ ق ۸-۷۸ به مبلغ ۹۹۶۲۴ ریال . ۱۵/۱۲ پرداخت خزینهٔ خرید آجر و سیمان و کرایه حمل آن جهت دیوارکشی سالن دستگاه تراش بر مبلغ ۳۵۹۴۸۰۰ ریال . ۲۵/۱۲ انتقال مانده حساب تنخواه به حساب صندوق در پایان سال ۷۹ و تسویه حساب تنخواه به مبلغ ۱۹۹۲۷۰۰ ریال . ۲۸/۱۲ ثبت صورت وضعیت تایید شده شمارهٔ ۴ قرارداد ۸-۷۸ با شرکت تعمیرات نیرو . ۲۸/۱۲ دریافت وجه صورت وضعیت شماره ۴ تایید شده از شرکت تعمیرات نیرو . ۲۸/۱۲ منظور نودن نمودن بیمه کسر شده از پیمان ۸-۷۸ به حساب هزینه دوره سال ۷۹ و دریافت مفاصا حساب سازمان تامین اجتماعی به مبلغ ۱۵۲۸۵۹۴۳ ریال . ۲۸/۱۲ پرداخت دستمزد کارگران روزمره و خرید اهن براتی پرووژه ۸-۷۸۹ به مبلغ ۷۱۶۴۷۲۶ ریال توضیحات اضافی : صورت وضعیت های دریافت شده و تاید شده از شرکت تعمیرات نیرو و به قرار زیر است صورت وضعیت شماره را : جزء بدهکاری بستانکار صندوق

۱۸۹۲۲۷۰۴ پیش دریافت ۹۰۰۰۰۰۰پیش پرداخت ۳۷۱۰۰۱۰مالیات ۱۷۵۷۳۷۳بیمه

۱۹۵۲۶۳۷حساب دریافتنی ۳۵۱۴۷۴۶سپردهٔحسن انجام کار (۱۰٪ بدهکاران ۳۵۱۴۷۴۶۰ صورت وضعیت

شمارهٔ ۲ : صندوق جزء بدهکار بستانکار ۲۹۶۱۹۴۷۰پیش دریافت ۱۳۵۳۰۰۰۰پیش پرداخت

۵۷۳۳۱۴۷مالیات ۵ ٪ ۲۷۱۵۷۰۱بیمه ۳۰۱۷۴۴۶حساب دریافتنی ۵۴۳۱۴۰۳

سپردهٔ حسن انجام کار ۱۰ ٪ ۵۴۳۱۴۰۳ بدهکار ۵۴۳۱۴۰۲۰صورت وضعیت شمارهٔ ۳

جزء بدهکار بستانکارصندوق

۷۴۷۳۸۴۴پیش دریافت ۱۱۹۹۵۵۶۲پیش پرداخت ۳۲۲۱۵۰۶اداره مالیات ۵ ٪

۱۲۶۰۶۰۹تامین اجتماعی بیمه ۱۹۶۰۹۷۴ حساب دریافتنی ۲۵۲۱۲۲۱۸سپردهٔ حسن انجام کار

۲۵۲۱۲۱۸بدهکاران ۲۵۲۱۲۱۸۰مطلوبست :الف) افتتاح حسابهای دائمی تاریخ ۶/۱/۷۹ب) ثبت عملیات فوق در دفتر روزنامهٔ شرکت ایران بتون ساز ج) انتقال ملنده حساب های دفتر روزنامه به دفتر کل د) تهیهٔ صورت های مالی : صورت سود وزیان ، ترازنامه و تراز آزمایشی به تاریخ ۲۹/۱۲/۷۹ه) ثبت بستن حساب موقت و حساب های دائمی شرکت به تاریخ ۲۹/۱۲/۷۹شرکت پیمانکاری ایران بتون ساز کوج صورت سود و زیان منتهی به ۲۸/۱۲/۱۳۷۹کارگواهی شده (صورت وضعیت تایید شده —) در آمدها ۲۲۲۰۹۳۹۸۰کسر می شود : بهای تمام شدهٔ پیمان : هزینهٔ مواد و مصالح ۱۴۸۱۱۸۶۰۰هزینهٔ کرایهٔ ماشین آلات ۱۷۰۰۰۰۰هزینهٔ حقوق و دستمزد ۶۲۵۰۰۰۰جمع بهای تمام شده پیمان اجرا شده (۱۷۱۳۶۸۶۰۰)سود ناویژهٔ پیمان ۵۰۷۲۵۳۸۰کسر می شود : هزینه های عملیاتی تشکیلاتی (۲۵۶۷۴۱۴۰) سود ویژهٔ سال ۷۹ قبل از کسر مالیات ۲۵۰۵۱۲۴۰شرکت پیمانکاری ایران بتون سازترازنامه منتهی به ۲۸/۱۲/۱۳۷۹دارائیها : صندوق ۲۸۸۴۵۹۹ بدهکاری ۱۱۱۰۴۶۹۹پیش پرداخت ۲۲۲۰۹۳۹۹حساب دریافتنی (سپردهٔ حسن انجام کار) ۳۵۰۰۰۰۰دارایی ثابت (ماشین آلات) ۱۰۰۰۰۰۰جاری شرکاء جمع دارائیها ۴۰۶۹۸۶۹۷ بدهی ها : بستانکاران ۱۱۱۴۷۴۵۸استهلاک انباشته ۳۴۹۹۹۹۹ سرمایه ۱۰۰۰۰۰۰سودسال جاری ۲۵۰۵۱۲۴۰جمع بدهی ها و سرمایه ۴۰۶۹۸۶۹۷ شرکت پیمانکاری ایران بتون ساز تراز آزمایشی منتهی به ۲۸/۱۲/۱۳۷۹نام حساب مانده بدهکار مانده بستانکارصندوق ۲۸۸۴۵۹۹بدهکاران پیش پرداخت ۱۱۱۰۴۶۹۹حساب دریافتنی (سپرده حسن انجام کار) ۲۲۲۰۹۳۹۹دارایی ثابت (ماشین آلات) ۳۵۰۰۰۰۰جاری شرکاء ۱۰۰۰۰۰۰بستانکاران ۱۱۱۴۷۴۵۸استهلاک انباشته ۳۴۹۹۹۹۹ سرمایه ۱۰۰۰۰۰۰سود سال جاری ۲۵۰۵۱۲۴۰کارگواهی شده -------پیمان ها ------ --هزینهٔ اداری تشکیلاتی --------جمع ۴۰۶۹۸۶۹۷ ۴۰۶۹۸۶۹۷ فصل سوم:روش تحقیق۳-۱- روش پژوهش: این پژوهش ازنوع پژوهشهای همبستگی است ومنظورازپژوهش همبستگی این است که ارتباط بین ۲متغیریعنی بررسی نقش حسابداری پیمانکاری ساختمان به عنوان متغیرمستقل وتاثیرآن برتسهیل قراردادها به عنوان متغیروابسته دربانک صادرات می باشد.۳-۲- جامعه آماری:جامعه آماری شامل شرکتهای پیمانکاری ساختمانی به طورتصادفی انتخاب گردیده اند می باشد.۳-۳- نمونه آماری وحجم آن:حجم نمونه شامل شرکتهای پیمانکاری ساختمانی می باشد.۳-۴- روش نمونه گیری:روش نمونه گیری دراین تحقیق تصادفی خوشه ای است زیراگروهی یاخوشه ای ازجامعه به عنوان نمونه انتخاب می شود.ازبین شرکت های ساختمانی ۱۰شرکت به عنوان نمونه آماری به صورت تصادفی خوشه ای نمونه گیری می شود.۳-۵- ابزارنمونه گیری:گفتگو وبررسی اقدامات انجام شده دراین شرکت هادراین پژوهش برای اندازه گیری میزان رابطه بررسی نقش حسابداری پیمانکاری ساختمان وتاثیرآن برتسهیل قراردادهاازآماراستنباطی(ضریب همبستگی پیرسون)استفاده می شود.برای خلاصه کردن داده هاو اطلاعات ازجداول آمارتوصیفی استفاده می شود.پرسشنامه:پاسخگوی محترم پرسشنامه‌ای که در اختیار شماست یک تحقیق دانشجویی به منظور شناخت بررسی تاثیراعتیادوالدین ونقش آن بربزهکاری فرزندان. در این پرسشنامه درجه، نام و نام خانوادگی شما الزامی نیست. از شما درخواست می‌شود در ارایه اطلاعات خود صادقانه ما را یاری فرمایید. قبلاً از همکاری شما متشکریم.سن: جنسیت: مرد( ) زن( )وضعیت تأهل: مجرد( ) متأهل( )وضعیت شغلی: محصل( ) دانشجو( ) کارمند( ) آزاد( ) سایر موارد( )میزان تحصیلات شما: خواندن و نوشتن( ) ابتدایی و راهنمایی( ) دیپلم( ) کارشناسی( ) بالاتر( )۱- آیا تا چه اندازه حسابداری پیمانکاری ساختمان می توانـدبه روشن شدن مراحل حسابداری کمک نماید؟خیلی زیاد( ) زیاد( ) متوسط( ) کم( ) خیلی کم( )۲- آیاتاچه اندازه پیمانکاران می توانندباتکیه برحسابداری پیمانکاری ساختمان به تسهیل قراردادها کمک نمایند؟ خیلی زیاد( )

زیاد( ) متوسط( ) کم( ) خیلی کم( )۳- آیاتاچه میزان حسابداری پیمانکاری ساختمان می تواندباتکیه برمواردقراردادهادرعرصه بین المللی موفق باشد؟خیلی زیاد( ) زیاد( ) متوسط( ) کم( ) خیلی کم( )۴- آیا تا چه میزان باتکیه برحسابداری پیمانکاری ساختمان می توان به فعالیت های اقتصادی پرداخت؟خیلی زیاد( ) زیاد( ) متوسط( ) کم( ) خیلی کم( )۵- تا چه اندازه آموزش های صحیح درامورقراردادها می تواند در سلامت پیمان های کاری موثرباشد؟خیلی زیاد( ) زیاد( ) متوسط( ) کم( ) خیلی کم( )۶- تا چه اندازه عدم وجود امکانات لازم می توانددرعدم موفقیت پیمان کاری کاری موثرباشد؟خیلی زیاد( ) زیاد( ) متوسط( ) کم( ) خیلی کم( )۷- آیا تاچه میزان آگاهی های لازم درباره امورقراردادها می تواندراعتبارقراردادها موثراست؟خیلی زیاد( ) زیاد( ) متوسط( ) کم( ) خیلی کم( )۸- سردرگمی و نداشتن برنامه ریزی تاچه اندازه می تواننددرعدم موفقیت قراردادها موثرباشد؟خیلی زیاد( ) زیاد( ) متوسط( ) کم( ) خیلی کم( )۹- آیا تاچه اندازه وجود آموزش های لازم می تواننددرموفقیت امورقراردادهاموثرباشد؟خیلی زیاد( ) زیاد( ) متوسط( ) کم( ) خیلی کم( )۱۰- تاچه اندازه مدیریت اموریپمان هادرقراردادها می تواننددرموفقیت آن موثرباشد؟خیلی زیاد( ) زیاد( ) متوسط( ) کم( ) خیلی کم( )فصل چهارم:تجزیه وتحلیل۴-۱- تجزیه وتحلیلدراین پژوهش برای اندازه گیری بررسی نقش حسابداری پیمانکاری ساختمان وتاثیرآن برتسهیل قراردادهااز آحادجامعه ازآماراستنباطی(ضریب همبستگی پیرسون)استفاده می شود.برای خلاصه کردن داده هاو اطلاعات ازجداول آمارتوصیفی استفاده می شود.هدف در این تحقیق، بررسی نقش حسابداری پیمانکاری ساختمان وتاثیرآن برتسهیل قراردادهامی باشد. جهت بدست آمدن نمره نگرش فرد استفاده خواهد شد که مراحل مختلف تجزیه و تحلیل به کمک نرم افزار SPSS صورت گرفته استفصل پنجم:۵-۱- نتیجه گیریپرداختن به امورقراردادهادرحسابداری پیمانکاری برای تسهیل کارهای عمرانی لازم وواجب است که درانتخاب مناقصه ها وپیمانکاران مهم است.یعنی هردوطرف قراردادبایدشرایط لازم جهت اجرای درست که پیمان راداشته باشند.اگرهرکدام ازطرفین قراردادمشکلات حقوقی واطلاعاتی داشته باشندانجام امورقراردادبااشکال مواجه خواهدشد.پیمانکاران بایدباامورپیمان هاآشنایی لازم راداشته تاهنگام بستن قراردادبامشکل روبرونشوند.هنگام بستن قراردادبایددرصدی ازخطادرنظرگرفته شودتابالانس کارهابه درستی انجام گیرد.۵-۲- پیشنهادات:بهترآن است که کارکنان حسابداری پیمانکاری ازافرادمتخصص وکارآمدانتخاب شوندودردوره های گوناگون بازآموزی شرکت کنندتاازاطلاعات روزبرخوردارگردند.استفاده ازنرم افزارهای جدیدبرای استفاده درامورپیمانکاری لازم است که نتیجه کارارامتحول می نماید.مدیریت صحیح درهنگام کارازامورمهمی است که هم می تواندرضایت کارکنان رافراهم نماید وهم می تواننددرتسهیل امورموثرباشد.آشنایی باامورحقوقی قراردادهاازابزارهای لازمه برای مدیریت وکارکنان می باشدکه درانجام کارهامفیدواقع خواهدشد.

منابع ۱) اصول حسابداری پیمانکاری در سازمانهای دولتی- داود اقوامی - چاپ اول ۱۳۶۷- سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاهها.۲) - بختیاری، پرویز. «حسابداری پیمانکاری ». انتشارات سازمان مدیریت صنعتی، ۱۳۷۸.۳) - تقوی، مهدی. «مبانی علم احسابداری پیمانکاری». چاپ اول، انتشارات مرکز آموزش و پژوهش صنایع ایران، تهران، ۱۳۷۰.

ضرورت شناخت علم حسابداری

متدین هادی

مقدمه: ضرورت شناخت علم حسابداری علم حسابداری تکامل دانشهای بشری به مدد مؤلفه‌ها و عوامل گوناگونی صورت می‌گیرد که یکی از آنها، کسب شناخت کافی درباره آن دانش و نقد آن از بیرون است. برای کسب شناخت درباره یک دانش، ناگریز باید وارد مقولهٔ "چیستی" آن دانش شد. سوال از چیستی دانش پرسشی بسیار پیچیده و فلسفی است، اما ناگزیر باید به آن تن داد و کوشید بدان پاسخ داد. علوم معتبر، هر کدام برای خود فلسفه‌ای دارد که از چیستی آن سخن می‌گوید و ماهیت آن را نشان می‌دهد. کسانی که وارد رشته حسابداری می‌شوند از سر تعصب حرفه‌ای یا شناخت و یا هر دو، دوست دارند که حسابداری را علم بدانند و برای علم بودن آن دلیل بیاورند و از دیدگاه فلسفی درباره چیستی آن بیندیشند. این‌گونه اندیشه‌ها خود ممکن است به پیشرفت حسابداری و جهت‌دهی چارچوب ذهنی انسان درباره حسابداری و نظام‌مند شدن این رشته بینجامد. ۱-آیا قددانشجویان درآینده شغلی آنان موثراست؟ ۲-آیا بین حرفه حسابداری و آینده شغلی مطمئن رابطه جهت دار وجوددارد؟ اهمیت موضوع دانش حسابداری در بخش مالیات کاربرد وسیعی دارد. چون محاسبه سود به یاری حسابداری امکان پذیر است و تعیین مقدار سود نیز مبنای محاسبه مالیات شرکتها اعم از دولتی و خصوصی می باشد. فارغ التحصیلان این رشته پس از اتمام تحصیل می توانند در سطوح مختلف و شاخه های متفاوت عهده دار انجام امور مالی گردند که شرح آن چنین است: الف) حسابداری فارغ التحصیلان می توانند در کلیه موسسات و واحدهای تجاری، اعم از دولتی یا خصوصی به عنوان حسابدار در شاخه های زیر مشغول کار شوند: حسابداری مالی: در کلیه شرکتها و موسسات تجاری و غیرانتفاعی. حسابداری صنعتی : در کلیه واحدهای صنعتی و شرکتهای تولیدی. حسابداری دولتی : در کلیه سازمانها و ادارات دولتی به عنوان حسابدار یا عامل ذیحساب. حسابداری مالیاتی : در ادارات دارایی. حسابداری بیمه : در موسسات بیمه . حسابداری بانکها : در شعبه ها و سرپرستی بانکها . حسابداران پس از مدتی اشتغال به کار حسابداری می توانند در سمت مدیریت مالی واحدهای تجاری ، ایفای نقش نمایند. ب) حسابرسی فارغ التحصیلان رشته حسابداری قادرند با توجه به شاخه های حسابداری در بند الف در حرفه حسابرسی شاغل شوند. بیان مسئله شناخت علم ناشی از ذهنیت فلسفی است و متقابلاً بر رشد اندیشهٔ فلسفی نیز تأثیر گذاشته است. حتی امروزه در آموزش دانش حسابداری به تبیین فلسفی آن نیاز داریم و بدون به‌کارگیری این‌گونه اندیشه و روشهای مختلف شناخت علمی، با تنزل دانش حسابداری در مقایسه با سایر علوم رو به‌رو می‌شویم و تأثیر نهایی آن کم شخصیت شدن حسابداران (از حیث صاحب رأی و تفکر بودن) خواهد بود. یکی از راههای دستیابی به شناخت علمی، نگرش به سرگذشت حسابداری و جایگاه تاریخی آن از بدو پیداش جوامع بشری و استنتاج قانونمندیهای رشد حسابداری می‌باشد و به قول گوته، "تاریخ دانش، خود دانش است". به‌تحقیق می‌توان گفت که حسابداری

پیشینه‌ای همانند کتابت نزد جوامع بشری دارد و همچنان که کتابت نمود بارز تمدن انسانهای جوامع کهن است، حسابداری نیز در نیاز به ثبت و تفسیر پدیده‌های اقتصادی جوامع بشری پا به‌پای کتابت پا به عرصهٔ ظهور نهاده و به رشد خود ادامه داده و در جوامع مختلف بر حسب پویشهای خاصی که وجود داشته، نقش و وظیفه خود را به تمدن بشری عرضه کرده است. سرگذشت حسابداری در دوره‌های پیدایش تمدن انسان، با سرگذشت ریاضیات در هم آمیخته است، چنانکه ریاضیات کاربردی در تمدنهای بشری در مناطق مختلف آمیزه‌هایی از کاربرد علم حساب در زندگی روزمره و در تجارت و بازرگانی داشته است. ۱-آیا حرفه حسابداری آینده شغلی مطمئنی دارد؟ ۲-آیاحسابداران می توانند دربخش مدیریت مالی مشغول به کارشوند؟ به نظر می رسد فارغ التحصیلان دوره های تحصیلات تکمیلی این رشته، آمادگی و پختگی بیشتری برای حضور در بازار کار دارند. نتیجه یکی از تحقیقات دانشگاه «کلمبیا» مبنی بر این بود که از از دهه ۷۰ به بعد همه شرکتهای موفق، شرکتهایی بوده اند که مدیر آنها تحصیلات مالی داشته است. چون از این دهه به بعد اطلاعات نقش مهمی پیدا کرده است و مهمترین اطلاعات نیز، اطلاعات مالی است که تاثیر بسیاری در تصمیم گیری روسای شرکت ها دارد. «فرصت های شغلی یک حسابدار بسیار گسترده است و از پایین ترین سطح تا بالاترین سطح را در بر می گیرد. و با وجود این که در دانشگاههای مختلف کشور اعم از دولتی ، غیرانتفاعی و آزاد، دانشجویان بسیاری در رشته حسابداری تدریس می کنند اما تعداد فارغ التحصیلان بیکار این رشته از بیشتر رشته ها کمتر است. چون از یک موسسه کوچک گرفته تا بزرگترین کارخانه های کشور حداقل برای تهیه اظهارنامه مالیاتی به حسابدار نیازمند هستند. سئوالات تحقیق ۱-آیا حرفه حسابداری آینده شغلی مطمئنی دارد؟ ۲-آیاحسابداران می توانند دربخش مدیریت مالی مشغول به کارشوند؟ ۳-آیافارغ التحصیلان رشته حسابداری می توانندرسازمان های گوناگون به کاربپردازند؟ ۴-آیاادامه تحصیل دررشته حسابداری تاآخرین مرحله درایران امکان پذیرمی باشد؟ فرضیات تحقیق فرضیه اصلی: بین حرفه حسابداری و آینده شغلی مطمئن رابطه جهت دار وجوددارد. فرضیات فرعی: ۱-بین اشتغال حسابداران دربخش مالی به عنوان مدیر واشتغال آنان درسازمان رابطه جهت داروجوددارد. ۲-بین فارغ التحصیلان رشته حسابداری واشتغال درسازمان های گوناگون رابطه جهت داروجوددارد. ۳-بین ادامه تحصیل دررشته حسابداری وبالاترین مدرک تحصیلی این رشته رابطه جهت دار وجوددارد. اهداف تحقیق الف: هدف کلی بررسی تاثیرآینده مطمئن رشته حسابداری ونقش آن برآینده شغلی حسابداران ازدیدگاه اساتید اهداف جزئی ۱- بررسی حرفه حسابداری به عنوان آینده شغلی مطمئن . ۲- بررسی اشتغال حسابداران دربخش مالی به عنوان مدیر مالی . ۳-بررسی فارغ التحصیلان رشته حسابداری درسازمان های گوناگون . ۴- بررسی ادامه تحصیل دررشته حسابداری تا بالاترین مدرک تحصیلی . فصل دوم:ادبیات وپیشینه تحقیق چکیده در دنیای امروز که هر روز شکل تازه ای از ارتباطات اقتصادی به وجود می‌آید و افراد و شرکتها و مؤسسات با یکدیگر در ارتباط می‌باشند و تغییرات مالی آنها بر یکدیگر تأثیر دارد و روز به روز این فعالیت‌ها پیچیده‌تر می‌شود این عوامل باعث می شود که نقش حسابداری به عنوان فراهم کنندگان اطلاعات مالی با استفاده از استانداردهای حسابداری برای استفاده کنندگان بیشتر مشخص گردد. نیاز روز افزون موسسات و سازمانها به اطلاعات صحیح و بهنگام جهت بکارگیری در فرآیند تصمیم گیری مدیران، مقوله‌ای اجتناب ناپذیر است. در این راستا سیستم اطلاعات مدیریت منبع اصلی ارائه اطلاعات بشمار می‌آید. سیستم اطلاعات حسابداری به عنوان مهمترین زیر مجموعه این سیستم، اطلاعات مالی متنوعی را در اختیار استفاده کنندگان این نوع اطلاعات، خصوصا " مدیران هر سازمان "قرار می دهد. به طور کلی اطلاعات حسابداری بایستی از ویژگی‌های خاصی برخوردار باشد تا در فرآیند تصمیم گیری مورد استفاده قرار گیرد. ویژگی‌های کیفی این گونه اطلاعات نظیر مربوط بودن، و قابلیت اتکاء از جمله خصیصه‌هایی است که بر میزان بکار گیری اطلاعات به‌موقع (بهنگام) تأثیر می گذارد. در این مقاله مختصری در مورد تعاریف حسابداری و تاریخچه و انواع مختلف حسابداری و اهمیت آن بحث شده است. کلیدواژه : حسابداری ؛ حسابداری صنعتی ؛ حسابداری مالی ؛ حسابرسی ؛ حسابداری دولتی ؛ حسابداری مدیریت -مقدمه حسابداری یک سیستم اطلاعاتی است که با فراهم

کردن اطلاعـات لازم کمک می کنـد تا سـرمایه گـذارها، اعتبار دهنـدگان، مـدیران و دولت نسبت به مسائل اقتصادی بهتر بتوانند تصـمیم بگیرند. برای مثال اگر شخصـی بخواهد در شرکتی سرمایه گذاری کند، تمایل دارد که وضعیت مالی آن شرکت و یا نتایج عملیـات آن شـرکت را در طی سالهـای قبـل بدانـد. موضوعـاتی که بصـورت گزارش هـای مـالی توسـط حسابـداران تهیه می شود. حسابـداری به منظور جوابگویی به نیازهـای انسان بوجود آمـده است به همین دلیل با گـذشت زمان و به موازات گسترش فعالیتهای اقتصـادی و افزایش پیچیـدگی آن، هـدفها و روشـهای حسابـداری برای جوابگویی به نیازهـای اطلاعاتی، توسعه یافته است چرا که اشخاص، شرکتها و دولت برای تصمیم گیری در مورد توزیع مناسب منابع مالی نیاز به اطلاعاتی قابل اتکا دارند که این اطلاعات را به یاری حسابـداری می‌توان بـدست آورد. از سوی دیگر انجام سـرمایه گـذاری یکی از مواد ضـروری و اساسـی در فراینـد رشـد و توسعه اقتصادی کشور است و سـرمایه گذاران نیز از بعد عرضه سـرمایه، تا حد امکان سعی دارند منابع مالی خود را به سوئی سوق دهنـد که کمترین ریسک و بیشترین بازده را داشتـه باشـد. یعنی بـدنبال برآورد ریسک سـرمایه گـذاری خواهنـد بود. این در حالی است که یکی از مبانی اساسـی برای محاسـبه ریسک بازار شرکتها، استفاده از اطلاعات تولید شده توسط سیستم حسابداری است. - تعـاریف و کلیـات حسابـداری یـک سیسـتم است که در آن فراینـد جمع آوری، طبقه بنـدی، ثبت، خلاـصه کردن اطلاعـات و تهیه گزارش های مالی و صورتهای حسابداری در شکل ها و مدل های خاص انجام می‌گیرد تا افراد ذینفع درون سازمانی مثل مدیران و یـا برون سازمـانی مثـل بانکها، دولت و ... بتواننـد از این اطلاعات اسـتفاده کننـد. حسابـداری به عنوان یک نظام پردازش اطلاعات، داده‌هـای خـام مـالی را دریـافت نموده آنهـا را به نظم در می‌آورد. محصول نهایی نظام حسابـداری گزارش ها و صورت های مالی است که مبنای تصـمیم گیری اشـخاص ذینفع (مـدیران، سـرمایه گـذاران، دولت و ...) قرار می‌گیرد. - تاریخچه حسابـداری تاریخ حسابداری از جمله موضوعاتی است که جایگاه آن در ادبیات این علم بسیار محدود بوده و نسبت به آن کم‌توجهی و یا بی‌توجهی شده است. این موضوع حتی در عصر حاضر و به‌خصوص در دهه‌های اخیر که پیشرفت‌های شگرفی در کلیه ابعاد علم حسابداری به وقوع پیوسته نیز به وضوح قابـل مشاهـده است. به طوری که تـاکنون نوشـته‌ای جامع در خصوص جزئیات زمینه‌های پیـدایش افکار متنوع و تشـریح ابعـاد فنی این دیـدگاه‌ها در دسترس نیست. در این مقـاله بخشـی از تاریـخ این علم که بـا تاریـخ تمـدن بشـری گره خورده، در قلمرو بایگـانی اسـناد مـالی لوحه‌های قلعه (اسـتحکامات) و لوحه‌های خزانه در سال‌های ۱۹۳۳-۱۹۳۴ و ۱۹۳۶-۱۹۳۸ به وسیله کاوشـگران آمریکایی در پرسـپولیس کشف شد. یک مجموعه در زاویه شمال – شرق صفه و مجموعه دوم در بخش جنوب –شـرق. به‌دلیـل محـل کشف الواح به آنها اسم سـنتی لوحه‌های قلعه و لوحه‌های خزانه داده شـد. این الواح در سال ۱۹۴۸ به وسیله ژ.ژ. کامرون انتشار یافتند و انتشار آن در سال‌های بعد نیز ادامه یافت.الواح مزبور به تعداد ۱۲۹ مجموعه‌اند و سال‌های سی‌امین سال پادشاهی داریوش (۴۹۲) تا هفتمین سال سـلطنت اردشیر اول (۴۵۸) را در بر می‌گیرنـد. به اسـتثنای یک لوح اکدی که در زمسـتان (۵۰۲) نوشـته شـده اسـت.لوحه‌هـای قلعـه – تاریخ‌گـذاری شـده از سـیزدهمین تـا هجـدهمین سـال داریـوش (۵۰۹-۴۹۴) بسـیار چشـمگیرترند. در سال ۱۹۶۸، ر.ت هـالوک ۲۰۸۷ لـوحه آن را انتشـار داد و ده سـال بعـد به انتشـار ۳۳لوحه دیگر همت گمـاشت. بعضـی‌ها هم پس از آن به طور مجزا و جداگانه منتشـر شده‌اند.اما در مورد ۵۸۰ مهر (از جمله ۸۶ مهر توام با نوشـته) که در لوحه‌ها منقوش‌اند، بخشی از آنها منتشر شده‌اند که حاوی ۱۶۳ نوشته آرامی‌اند و در سال ۱۹۷۰ مضامین آنها به‌وسیله ر.ا.بوومن انتشار یافته اسـت. ایـن اشـیا (بـه صـورت فرضـی) تاریـخ دوران سـلطنتی خشایارشـاه و اردشـیر (فاصـله سال‌هـای ۴۷۹-۴۷۸ و ۴۳۶-۴۳۵) را دارند.صدها متن و سرلوحه آرامی هنوز منتشر نشده باقی مانده‌اند. علاوه بر آن چند متن نادر که به یک متن کوتاه به زبان یونانی و یـک متن دیگر به زبـان فریگیه‌ای. بنـابراین اکنون چنـدین هزار لوحه و کتیبه در اختیـار مورخان امپراتوری هخامنشـی است.در واقع الواح پرسـپولیس جنبه داسـتانی و روایت‌گونه ندارد و در هیچ یک از آنها نه به شـرح لشکرکشی‌ها پرداخته شده و نه اشاره‌ای حتی به صورت غیرمستقیم به تاریـخ سلسـله‌ای شده است. عمده مطالب در الواح اسـتحکامات مربوط به عملیات گردآوری، انبارداری و

توزیع مواد غذایی و آذوقه است و استفاده‌کنندگان از این مواد عبارتند از شاه و خانواده او، صاحب‌منصبانه رتبه دیوانی (سازمان اداری)، کهنه (یا خدمتگذاران دینی)، چارپایان و به‌خصوص کارگران که در دبیرخانه‌ها، تاسیسات کشاورزی دهات، کارگاه‌های تبدیل مواد و کارگاه‌های پرسپولیس کار می‌کنند. در یک زنجیره دراز از این الواح (که به عنوان سری Q مشخص شده است)، تحویل جیره‌های غذایی به افراد و گروه‌هایی که از نقطه‌ای به نقطه دیگر امپراتوری سفر می‌کنند، ثبت شده است. در سه سری دیگر از الواح، نامه‌ها، یادداشت‌های روزانه و صورتحساب انبارها نوشته شده است. اما در الواح خزانه به‌خصوص واریز جیره به صنعت‌کارانی که در کارگاه‌های پرسپولیس در دوران داریوش، خشایارشاه و اردشیر اول کار می‌کرده‌اند، ثبت شده است و مشخص می‌کند که از سال‌های ۴۹۳-۴۹۴ بخشی از جیره به صورت پول پرداخت (یا ارزیابی) شده است و نه به شکل محصولات غذایی. به استثنای جیره‌های سفر (در سری Q مشخص شده‌اند) مابقی اسناد به یک حوزه جغرافیایی، از فارس مرکزی تا سوشیان و از شوش در شمال غربی تا نی‌ریز در جنوب شرقی محدود می‌شوند. الواح خزانه تنها مربوط به فعل و انفعالاتی‌اند که در پرسپولیس روی داده‌اند. از طرفی، تقسیم‌بندی زمانی نیز بسیار نامساوی است زیرا به عنوان مثال ۵/۴۶درصد الواح قلعه مربوط به سال‌های ۲۲ و ۲۳ سلطنت داریوش (۵۰۰-۴۹۹) هستند و این نسبت برای الواح سری Q (جیره سفرها) به ۷۲درصد می‌رسد. از الواح خزانه بیش از ۶۰درصد مربوط به دوران سلطنت خشایارشاه هستند و در این زمان (۴۸۶-۴۶۶) بیش از ۶۰درصد آن به سال ۴۶۶ تعلق دارند و طبیعی است که نتیجه‌گیری تاریخی از این درصد دشوار است. به نظر می‌رسد کاشفان تنها بخشی ناچیز از بایگانی های مرکزی پرسپولیس را از زیر خاک بیرون کشیده‌اند. بخشی مهم از امور اداری بدون شک ابزار و لوازم فاسدشدنی را ثبت کرده‌اند. الواح قلعه بیشتر از منشیان و کاتبان بابلی نام می‌برند که بر پارشمن (پوست‌های حیوانات) می‌نوشته‌اند و روش تحریر آنان نه تنها به وسیله مولفان کلاسیک مانند هرودت تصریح شده است، بلکه از طریق کشف بخشی از مکاتبات که روی پوست نوشته شده نیز مسجل شده است.حتی در این خصوص اشاره‌ای واضح در پرسپولیس وجود دارد که عبارت است از نامه شاهزاده خانم «ایردبم» که بر لوحه‌ای از خاک رس نوشته شده و در آن اشاره به سندی شده است که روی پارشمن نوشته شده است.بخش‌هایی از نوشته های هرودت صراحت دارند بر این که علاوه بر این وسایل، استفاده از لوحه‌های چوبی موم اندود نیز که در بابل در دوران بابلی (و قبل از آن به وسیله اقوام هیتیت و آسوری‌ها) رایج بوده همچنان ادامه داشته است.باید قبول کنیم که در این شرایط به بایگانی‌های بیش از چند دبیرخانه دسترسی پیدا نشده است و بایگانی دفاتر دیوان‌های دیگر – که با توجه به اسناد حاصله از سایر قلمروهای پادشاهی و شرق میانه‌ای قدیم – مامور حفظ و نگهداری و اداره امور دارایی‌هایی از قبیل اشیای قیمتی، سلاح‌ها یا البسه بوده‌اند، در اختیار نیست.از طرفی این همان واقعیت مهمی است که روایات قدیمی به سبک و روش خود منتهی به وضوح و روشنی تمام آن را نقل کرده‌اند که همان غارت و تاراج پرسپولیس به وسیله مقدونیان است (به عنوان مثال کنت – کورث در کتاب پنجم خود در فصل ششم، صفحات ۳ تا ۵ از غارت پارچه‌ها، مبل و اثاث، البسه شاهی، ظروف و گلدان‌ها و غیره) نام می‌برد. سیستم انبارداری اکنون به کمک لوح‌های دیوانی مشخص شده است که تخت جمشید مرکز سازمان اداری پارس بوده و سررشته تمام امور در تخت جمشید به هم پیوسته است.به عنوان یک کارمند در سفر، همیشه گذرنامه‌ای ممهور به همراه داشت.در این گذرنامه آمده بود که دارنده گذرنامه از سوی چه کسی ماموریت دارد، چه مسیری را طی می‌کند و چه میزان آرد، نوشیدنی و همچنین گوشت برای مصرف شخصی خود و در صورت لزوم برای همراهان و همکاران زیردست باید دریافت کند و این هزینه‌ها بر روی گل ثبت می‌شد.نویسنده کلوچه‌هایی از گل برمی‌داشت و آن را به شکل لوح در می‌آورد. در اغلب موارد اثر این دست‌های بر گل فشرده شده دیده می‌شود.در برخی از این لوح‌ها، رد انگشتان گل کار نیز برجای مانده است.یک روی لوح با دست شکل گرفته، بر میزی کوبیده می‌شد تا سطح آن هموار شود.سرانجام کارمند مسوول روی سمت چپ همین سطح مهر خود را می‌فشرد. تهیه لوح به عهده شاگردی بود تا دست نویسنده به گل آلوده نشود.چند لوح استفاده نشده که از ساختمانی، درست رو به عمارت خزانه تخت

جمشید به دست آمده، این مطلب را تایید می کند.به کمک قلم مخصوص، نشان میخی را بر لوح نرم می‌فشردند، کالای تحویل شده را به دقت ثبت می کردند، کارمند مسوول با مهر خود نوشته را تایید می کرد و دریافت کننده نیز نقش مهر خود را یا در قسمت پایین لوح و یا بر پشت لوح ثبت می کرد.بنابراین هر عضو دربار هخامنشی که به نحوی با سازمان اداری سر و کار داشت، همیشه مهر خود را همراه داشت.از همین رو برخی از کارمندان، مهر خود به گردن می‌آویختند.مجسمه کوچکی از عاج که سر آن از میان رفته، به خوبی نمایانگر این موضوع است. علاوه بر این لوح، دو لوح دیگر نیز مهر زده می‌شد، زیرا از هر سند دو رونوشت نیز تهیه می‌شد.یک نسخه برای بایگانی محلی، نسخه‌ای برای بایگانی مرکز بخش و سومی به طور مستقیم به تخت جمشید فرستاده می‌شد.به همین دلیل از هر لوح، نمونه‌ای نیز در بایگانی تخت جمشید موجود است.از طرفی نگهداری این لوح‌ها چندان آسان نبود.گمان می‌رود که این لوح‌ها را براساس مکان و سال طبقه‌بندی کرده، در سبد می‌ریختند و سپس سبدها را در قفسه قرار می‌دادند.برای جلوگیری از آشفتگی، هر سبد برچسبی خاص داشت. تعدادی از این برچسب‌ها هم یافت شده است.بنابراین روی هر برچسب نام کالا، محل صدور سند، نام مامور مسوول و سال تحویل قید می‌شد. سیستم حقوق و دستمزد لوح‌های به دست آمده در تخت جمشید، از نظام دستمزدها در زمان داریوش اطلاعات جالبی به دست می‌دهد.طبقه‌بندی دستمزدها بسیار غنی و از جهاتی چنان «مدرن» است که گاه پیشرفته‌تر از امروز به نظر می‌آید.کارمندان دیوانی دو رده بسیار متفاوت دارند: اربابان و آزادان و خدمتکاران و پادوها.مزد کارگران به طور عمده به صورت جنسی پرداخت می‌شد و پایه اصلی محاسبه آن جو و حداقل مزد یک مرد ۳ «بن» جو در ماه بود. یک «بن» ده «دقه» و هر «دقه» نود و هفت صدم لیتر بود. بنابراین یک «دقه» نزدیک به یک لیتر می‌شد که به زحمت از آن نیم کیلو نان می‌پختند. مزد کارگر خدمتکار و آزاد برابر بود. اگر گاهی در سندی مزد آزادان کم‌تر است (به عنوان مثال دو «بن» در ماه) کمی حقوق به خاطر پایین بودن سن است.پایین‌ترین سطح حقوق یعنی ۳۰لیتر جو در ماه، به خدمتکاران و پادوها تعلق می گیرد که با دستمزد «کارگران خارجی» همسطح است که از لیکیه، تراکیه و یا از بلخ می‌آمدند. از این کارگران بیشتر برای برداشت محصول استفاده می‌شد که متناسب با فصل و نوع محصول، از منطقه‌ای به منطقه دیگر فرستاده می‌شدند. بابلی‌ها را «نگهبان جو» می‌نامیدند که مسوول نگهداری بذر، بذرافشانی و برداشت بودند. تراکیه‌ای‌ها را به دامپروری و سوری‌ها را به حفاظت از چوب‌های سدر می گماردند. حقوق مهترها، کارگران خزانه، نخریس‌ها، چوب کارها، نجارها، ظریف‌کارها، زرگرها، روغن‌سازان و پسربچه‌های پارسی که از نبشته‌ها، رونبشته تهیه می کردند، پایین‌ترین سطح حقوق بود.همه کارگران که حداقل جیره را می گرفتند، به عناوین و مناسبت‌های گوناگون «اضافه درآمد» داشتند. به طور منظم، هر دو ماه یک‌بار «پاداش» داده می‌شد که اغلب یک لیتر جو و نیم‌لیتر نوشیدنی بود. میزان دریافتی گروهی از حقوق‌بگیران رده‌های بالا- چشم‌گیر است و از همه بالاتر، دریافتی رییس تشریفات است که همه تشکیلات دیوانی پارس، یعنی هسته مرکزی حکومت ایران را زیر نظر داشت. حقوق ماهانه او عبارت از ۵۴۰۰لیتر جو، ۲۷۰۰لیتر نوشیدنی و ۶۰راس بز یا گوسفند بود. لااقل می‌دانیم که «فرنکه» که سال‌ها رییس تشریفات داریوش بود، این مقدار دریافتی داشت. تنها «گئوبروه»، پدرزن داریوش که در براندازی «گئوماته» و انتقال حکومت به داریوش سهمی داشت و «نیزه‌دار» او بود، نوشیدنی بیشتری دریافت می کرد. در سنگ نگاره بیستون نیز نفر دوم پس از داریوش «گئوبروه» است. او برای هر ماه ۳۰۰۰لیتر نوشیدنی دریافت می کرد. از دیگر سهمیه‌های او چیزی در دست نیست. قائم‌مقام رییس تشریفات در زمان زمامداری داریوش برای سال‌های طولانی «چیسه و هوش» بود که فقط یک سوم «فرنکه» جو و نوشیدنی دریافت می کرد. یعنی ۱۸۰۰لیتر غله و ۹۰۰لیتر نوشیدنی و در عوض گوشت بیشتر، یعنی ۴۵راس بز یا گوسفند.از آنجا که پرداخت حقوق به شکل جنسی دشوار بود، اندک‌اندک پرداخت نقره در مقابل یک سوم تا نیمی از حقوق به‌خصوص به جای نوشیدنی و گوشت متداول شد. لوح‌های تخت‌جمشید مربوط به زمان حکومت «خشیارشا» (۴۸۶-۴۶۵پ.م) و ابتدای حکومت اردشیر اول (۴۶۵-۴۲۴پ.م.) اغلب از پرداخت نقره به کارگران گواهی می‌دهد. پرداخت نقدی به‌طور قطع مورد استقبال کارگران قرار می گرفت، زیرا به هنگام تقسیم

گوشت بز یا گوسفند، ناگزیر به یکی گوشت خوب و به دیگری گوشت نامرغوب می‌رسید و نارضایتی به وجود می‌آمد. کارگران ساده با اندک جیره دریافتی به زحمت گذران می‌کردند و پرداخت حقوق به صورت جیره سبب یکنواخت شدن تغذیه آنان می‌شد. با اسنادی که امروز در دست است، پی بردن به میزان واقعی درآمد در زمان هخامنشیان کار بسیار دشواری است، با این همه مسلم است که حقوق و جیره طبقه‌بندی شده بود و هر کس به نسبت مهارت و میزان کار حقوق دریافت می‌کرد. کوشش می‌شد تا به عناوین مختلف، دریافت‌کنندگان حداقل دستمزد، ناگزیر از انجام کارهای سخت نیز بودند، با اضافه پرداخت‌هایی تامین شوند. به همین دلیل حداقل حقوق از حقوق معمولی در بین‌النهرین پیش از هخامنشیان که جیره یک منشی، باغبان، خیاط، کشاورز، کوزه‌گر، نجار و چوب‌بر، سراج و آهنگر ماهانه فقط ۲۰لیتر جو بود، بالا‌تر است. در زمان داریوش کمک‌های پراکنده دولتی را نیز باید بر حقوق کارگران و کارکنان دولت افزود. این کمک، هم شامل کارگرانی می‌شد که شرایط کاری فوق‌العاده سختی داشتند یا به دلیلی دیگر مستحق دریافت پاداش بودند و هم شامل حال زنانی که وضع حمل کرده بودند. حقوق زن و مرد برای کار یکسان، برابر بود. زنان می‌توانستند ساعات کار کمتر و یا به عبارت دیگر کار «نیمه‌وقت» بردارند. محیط کاری زن و مرد یکی بود و امکانات کارآموزی و ارتقای شغلی برای هر دو یکسان فراهم می‌شد. در میان اسناد موجود تعداد مدیران و سرپرستان زن کم نیست. سیستم پولی به موازات ایجاد و توسعه عوامل اقتصادی و بسط تجارت که موجب رفاه عمومی افراد امپراتوری می‌شد، حکومت هخامنشی توجه خود را به تاسیس یک ضرابخانه و امور دیگری به منظور توسعه تجارت و داد و ستد معطوف کرد. اولین نقاطی که به منظور ضرب سکه تعیین شد، کشور «لودیا» و جزیره «آیگیتا» از جزایر یونان بوده است. اگرچه قبل از حکومت هخامنشیان و ایجاد امپراتوری ایران، سکه وجود داشته، اما پادشاهان هخامنشی در بدو تاسیس امپراتوری، سیستم پولی ایران را با وضع جدید انطباق دادند، تناسبی بین ارزش طلا و نقره قائل شدند و آن را با زندگی تجاری رعایای جدید خود انطباق دادند و سعی کردند اشکالاتی را که بر اثر وجود ارزش‌های پولی مختلف در هر قسمت امپراتوری پدید آمده بود، رفع کنند و سیستم پولی را تحت قاعده واحدی درآورند. یکی از خصوصیات ضرابی هخامنشی ضرب سکه طلای خالص است. «دریک» به این علت اعتبار فوق‌العاده به‌دست آورد. اوزان و مقیاس‌ها همان‌طور که سکه و ضرب پول قبل از تاسیس شاهنشاهی در کشورهایی مانند «لودیا» و بعضی جزایر یونانی در دریای اژه، مانند «ائوبویا» معمول بوده و مقداری از آن سکه‌ها در تخت‌جمشید پیدا شده، اوزان و مقیاس‌ها نیز وجود داشته است.لوحه‌هایی که در دو ضلع جنوبی ساختمان تخت جمشید به دست آمده است، نشان می‌دهند که اقتصاد از وضع قدیم، که در آن کار در مقابل جنس انجام می‌شد، در حال بیرون آمدن است. زیرا کارمزد کارگرانی که از سرزمین‌های مختلف به منظور بنا و ساختمان تخت‌جمشید رهسپار این محل شده‌اند، هر چند به جنس پرداخت می‌شد، در محاسبه معادل پولی آن در نظر گرفته می‌شده و ثبت در دفاتر می‌شده است. به عنوان مثال یک گوسفند که به عنوان کارمزد یک ماهه داده می‌شد، معادل سه «شه‌کل» (شاقل shakel) و یا یک جام نوشیدنی معادل «شه‌کل» (شاقل) بوده است.در دوران فرمانروایی هخامنشیان دادوستد و سوداگری جهش خارق‌العاده‌ای از خود نشان داده و اوزان و مقیاس‌ها که مربوط به دوره‌های مختلف محل‌های متعدد بوده، تحت قاعده درآمده و متحدالشکل شده است. همچنین چندین نوع واحد پول مربوط به ایران به دست آمده است. عده‌ای از آنها مربوط به زمان داریوش اول است مانند ۳/۱منه (من، منا) که معادل دو کرشه بوده است، که با وزن کنونی می‌توان آن را معادل ۷۲۴/۱۶۶گرم دانست. بودجه‌ریزی تاریخ نگارانی نظیر «هرودوت» که از عصر هخامنشیان روایت کردند، اشاراتی به سیاست‌های اقتصادی دولت‌ها کرده‌اند، ولی کمتر وارد جزئیات شده‌اند. تنها منبعی که اطلاعات به نسبت جامعی از اوضاع اقتصادی هخامنشیان ارائه کرده، اثری است به نام «اقتصادها» که یکی از نمایندگان مکتب ارسطو آن را تالیف کرده و به ارسطوی دروغی معروف است، که تنها در این کتاب است که یک تحلیل کلی از نظام اقتصادی هخامنشیان یافت می‌شود.در عصر هخامنشیان و به ویژه در دوره داریوش اول نظام اقتصادی به گونه‌ای سامان یافته بود که دولت هرگز با مشکلات مالی برخورد

نمی‌کرد و در عین حال طبقات مختلف مردم نیز تحت فشار سنگین نبودند.«پیر بریان»، ایرانشناس فرانسوی در کتاب امپراتوری هخامنشی می‌نویسد: علت علاقه نویسنده «اقتصادها» به هخامنشیان این است که به یونانیان امکان تعمق در یک نمونه از تشکیلاتی را می‌دادند که در آن برخلاف دولت شهرهای یونانی، دولت هرگز با مشکلات مالی برخورد نمی‌کرد. یکی از نکات جالب توجه در عصر هخامنشی تنوع منابع درآمدی دولت است. در «اقتصادها» به شش منبع اشاره شده که عبارتند از: خراج، هدایا، منافع حاصل از اماکن تجاری، مالیات بر زمین و عوارض گله‌داری و مالیات صنعتگری.نکته قابل توجه دیگر در تنظیم سیاست‌های اقتصادی عصر داریوش، تعیین منبع خراج از سوی حاکم پس از مشورت با حاکمان ایالات است.داریوش همچنین نخستین کسی است که دفتر دولتی خراج‌گذاری را منتشر کرد. او فهرست خراج همه ایالات را مشخص و منتشر کرد، تا همه ایالات از میزان خراج اطلاع داشته باشند.همچنین «فرانتس آلتهایم» در کتاب «تاریخ اقتصاد دولت ساسانی» می‌نویسد: درآمدهای مالیاتی یکی از چند منبعی بوده که بودجه ساسانیان به آن متکی بوده است. در کنار درآمد پولی اقتصاد کالایی نیز نقش اساسی ایفا می‌کرده است. عمده درآمد دولت ساسانی از مالیات بود، با این تفاوت که این مالیات پس از «قباد اول» و «انوشیروان» سازمان جدید یافت. میزان مالیات ارضی براساس برداشت محصول درجه‌بندی شده بود. «طبری» برای مالیات دوره پیش از اصلاح ارضی انوشیروان مقیاس‌ها و محصول را ذکر می‌کند و در حقیقت این نسبت‌ها نه در محدوده تک‌تک مناطق، بلکه از منطقه‌ای به منطقه دیگر تغییر می‌کرد.«طبری» مبنای این درجه‌بندی را آبگیری و آبادانی هر منطقه ذکر می‌کند. از این جمله تنها می‌توان استنباط کرد که به زمین‌های مرغوب میزان مالیات بیشتر و به زمین‌های نامرغوب مالیات کمتری تعلق می‌گرفت. بدین‌سان، نحوه مالیات‌گیری باید بر مبنای تقسیم عادلانه بار مالیاتی و یک اصل عادلانه پایه‌گذاری شده باشد.پس از قباد، نحوه اخذ مالیات تغییر کرد. اصلاحات مالی که با مساحی نواحی آباد زراعی در زمان قباد اول آغاز شد و در عهد انوشیروان به انجام رسید، با این نیت بود که مالیات‌گیری مستقیم را که تا آن زمان فقط در کوره‌های وابسته به شهرها ممکن بود، در تمامی نقاط دیگر گسترش دهد. این هدف به مدد یک سلسله از شرایط تاریخی خاص در زمان انوشیروان محقق شد.در دوره انوشیروان علاوه بر مساحی کل کشور، درختان نخل و زیتون نیز شمارش شد. شیوه مالی خسرو و جانشینانش به ویژه خسروپرویز نیز مورد توجه خاص اعراب بوده است. این تاثیر تا بدان حد بود که کل نظام مالیاتی دوران امویان و اوایل عباسیان به شالوده‌ای که آخرین شاهان ساسانی ریخته بوده، استوار بود.این نظام جدید مالی، نیرویی به انوشیروان بخشید که تا آن زمان برایش ناشناخته بود و این در سیاست خارجی وی هم تاثیر گذاشت و امپراتوری روم شرقی با تمام وجود قدرت بازیافته همسایه خود را لمس کرد.علاوه بر اصلاح قانون مالیاتی انوشیروان در ترقی و توسعه کشاورزی و وسایل آبیاری نیز که عامل اساسی برای بالابردن سطح درآمد کشاورز و در نتیجه تامین سهم دولت بود، اقدامات قابل‌توجهی انجام داد. او در ساختن سدها و بندها و سایر وسایل آبیاری قدم‌های وسیعی برداشت. شیوه‌های حسابرسی اما نظام کنترل هخامنشی تنها در جمع‌آوری و بایگانی یکایک این سندها خلاصه نمی‌شد. هر دو ماه یکبار باید گزارشی از عملکرد همه حوزه‌ها تهیه می‌کردند. این روند، کار کنترل مرکزی در تخت‌جمشید را آسان‌تر می‌کرد. خوشبختانه به تصادف در میان لوح‌های به دست آمده، گاهی هم سندهای یک حوزه و هم گزارش جمع‌بندی (دو ماه یا سالانه) این سندها موجود است. مثلا از حوزه کردوشوم در منطقه عیلام گزارش عملکرد دو ماه سال ۲۲ (۵۰۹پ.م) را یافته‌ایم. از اغلب سندهای منفرد این محل گزارش جمعی نیز در دست است.برای سندهای متفرق نمونه‌ای نیز از گزارش سالانه در دست است. در این گزارش همه دریافت‌ها و پرداخت‌های یک سال در یک جا جمع‌بندی شده است. بالطبع لوح‌های گزارش‌های دو ماهه یا سالانه از اندازه بزرگتری برخوردار بوده است. تصدیق درستی این ترازنامه‌ها با سه کارمند بوده که نخست از کسی که مسوول بخش مربوط در آبادی مربوطه بوده است، نام برده می‌شود. به عنوان مثال وقتی حسابرسی غله انجام می‌شود، مسوول مربوط رییس کل انبار نامیده می‌شود.در اینجا عنوان، هم به عیلامی می‌آید هم به فارسی باستان، البته فارسی باستان به خط عیلامی. مسوول نوشیدنی عنوانی مانند نوشیدنی‌دار یا

نوشیدنی بر دارد. این مقام اغلب مسوول میوه نیز بوده است. در این میان عنوان خاصی نیز شبیه به میوه‌دار یا میوه‌بر وجود دارد. به ظاهر وجود این مقام بستگی به آن داشت که یا در بخش مربوطه باغ‌های بزرگ میوه وجود داشته باشد یا اینکه به سبب کمبود، به اجبار میوه را از آبادی‌های همسایه برای مصرف کارگران تهیه کرده باشند.پس از رییس کل انبار، مقام دوم همیشه یک «آتش‌ریز» است . این مقام رسمی روحانی محل است که از سوی حکومت برای انجام مراسم آیین‌های دولتی تعیین می‌شد. او هم باید همزمان، امور اداری را کنترل می‌کرد و با مهر خود مسوولیت صحت صدور سند را به عهده می‌گرفت. این که به روحانی‌ها هم وظیفه‌ای دیوانی سپرده شود در بین‌النهرین از دیرباز یک تجربه شناخته شده بود. داریوش نیز بایستی این شیوه را خیلی موثر تشخیص داده باشد. زیرا از سویی روحانیون ستاینده اهورامزدا، به شدت قابل اعتماد بوده‌اند و از سوی دیگر این روحانیون در خدمت دولت، لابد در کنار انجام وظایف دینی، وقتی هم برای خدمت در کارهای دیوانی پیدا می‌کرده‌اند.مقام سوم نگهبان انبار نامیده شده است که اغلب به تاکید در زیر اسناد آمده است: «حساب رسمی در مجموع به وسیله این سه مقام انجام شده است.»در کنار اینها یک حساب‌رس ویژه نیز وجود داشت. این حساب‌رس‌ها مسوولیت همه حساب‌های یک حوزه را به عهده داشتند. آنها در منطقه خود به همه جا سرکشی و موجودی محل را کنترل می‌کردند. کار اینها بیشتر در پایان سال و در ماه‌های نخستین سال بعد انجام می‌شد. زیرا نوبت رسیدگی به همه ترازنامه‌ها، سالانه بود. جای شگفتی نیست اگر آنها همیشه قادر نبوده باشند به همه حساب‌های منطقه خود در یک زمان (پایان سال) رسیدگی کنند. به این ترتیب گاهی حساب دو و یا حتی سال‌های بیشتری مورد بررسی قرار می‌گرفت. در چنین حالتی بالطبع ممکن نبود تک تک اقلام رسیدگی شود. بنابراین فقط به ارقام کلی می‌پرداختند. به عنوان مثال به کل محصول غله یا به کل آن چه که ذخیره شده بود و باید در مخارج سال بعد منظور شود.به ندرت در پایین ترازنامه‌های سالانه به نام این حساب‌رسان اشاره می‌شود. به عنوان مثال این حسابرسی را برای سال ۱۸ و ۱۹ مسیکه در سال ۱۹ به انجام رسانده است. وقتی که مسیکه به خاطر کار زیاد نتوانسته خودش همه موارد را کنترل کند این قدر احتیاط کار و زیرک بوده است که این ناتوانی را بدون تغییر بر روی لوح بیاورد. به عنوان مثال نوشته است: ذخیره نگهبانان انبار را در مکنه خودم ندیدم. حسابرسی را بر اساس گفته نگهبانان انجام دادم. به این ترتیب او فقط به گفته مسوولان مربوط اعتماد کرده است. پس از این که همه چیز نوشته شده، مسیکه مهرش را بر روی سند زده است. مهر مسی که شماره ۲۷ بر پای بسیاری از حسابرسی‌های مربوط به میوه، نوشیدنی و غله دیده می‌شود.اما همین حسابرسی تخصصی نیز بار دیگر کنترل می‌شد. مثلا در تسویه‌حساب میوه یک آبادی به نام ندینیش که ممهور به مهر شماره ۲۷مسیکه یاد شده است، یک بار دیگر تاکید شده: «حساب سال ۲۲ را در ماه دوم سال ۲۳ هوسه‌وه کنترل کرده است.» پانبشته‌ها و یادداشت‌هایی از این دست فراوان است.پیوسته حسابرس و کنترل‌کننده، مسوول رسیدگی به تمامی آبادی‌های یک حوزه اداری بوده‌اند. در منطقه عیلام به مردم به نام مرنتشانه با سمت کنترل حسابرسی با مهر شماره ۵۷ برمی‌خوریم. با دریایی از سند این امکان برایمان وجود دارد که از همه کارهای یک چنین کارمندی سر درآوریم. او نه تنها ترازنامه‌های بزرگ را کنترل می‌کند، بلکه مسوولیت انبار کردن درست غله نیز با او است. حساب و کتاب بذرهای آن حوزه نیز در اختیار او است. حتی روی سند مربوط به شترهای یک ملک و نیز حسابرسی مربوط به نوشیدنی که به منزله بهره میوه ثبت شده، مهر او خورده است. به ظاهر این سند آخری به صاحب یک باغ مربوط می‌شده است. در این باره نامه‌ای از مرنتشانه در دست است. این نامه خطاب به مردوکه، کارمند بلندپایه‌ای است که مسوول دریافت مالیات بوده است. او در این نامه می‌نویسد که قصد داشته همکاری را به بخش‌هایی از عیلام که خودش به آنجا نرفته اعزام کند. پس هومایه را فرستاده تا در آنجا به حساب‌ها رسیدگی کند.در ضمن به مردوکه می‌نویسد که از انبار خود نوشیدنی و گندم در اختیار هومیانه قرار می‌دهد تا برایش بیاورد.به ظاهر مرنتشانه به کلیه درآمدها و دریافتنی‌ها از فرآورده‌های کشاورزی گرفته تا مالیات و به همه مخارج و پرداخت‌ها اشراف کافی داشته است. وی مسوول اقدامات لازم برای دریافت مازاد درآمد نیز بوده است. البته هر از گاهی کشاکش‌هایی نیز با کارمندان سهل‌انگار

داشته که ناگزیر می‌شد برای اینکه سرانجام صورت‌حسابی به دستش برسد، اخطارهای مکرر بدهد. برای نمونه در لوحی نوشته که چرا حساب درآمد از بابت بهره سال ۱۹ میوه آبادی زرشوتیش در ماه ۶، سال ۲۲، به دستش رسیده است. به این ترتیب معلوم می‌شود که با نظام دیوانی فوق‌العاده دقیقی سر و کار داریم که انبوهی کارمند در اختیار داشته است. حساب درآمد و مخارج بایستی با دقت ثبت می‌شد و سندها را از هفت‌خوان کنترل می‌گذراندند تا سرانجام از بایگانی تخت جمشید سردرآورد.همان‌گونه که اشاره شد حسابداری پدیده تازه‌واردی در صحنه تجارت نیست و نخستین ثبت‌ها به سال‌ها پیش تعلق دارند. همچنین حسابداری مخلوق طبقه یا ملت خاصی نیست، بلکه توسعه آن در گرو رویدادهایی است که در آفریقا، هند، عراق، ایران و جاهای دیگر رخ داده و به عبارتی حسابداری یک محصول و ره‌آورد جهانی است و در نهایت اینکه پیدایش و رشد حسابداری دستخوش تغییرات فناوری قرار گرفته است. -انواع حسابداری مهمترین شاخه های حسابداری عبارتند از حسابداری صنعتی، حسابداری مالی، حسابرسی، حسابداری دولتی و حسابداری مدیریت. - حسابداری صنعتی این حسابداری که بتدریج و پس از انقلاب صنعتی روی داد در جهت نیاز به دانستن بهای تمام شده محصولات تولیدی بود. در این نوع از حسابداری هدف اصلی سیستم دانستن بهای تمام شده یک واحد از نظر تمامی عوامل هزینه می‌باشد. همزمان و همراه با تکامل ابزارها و شیوه های تولید، در سده های بعد، روشها و شیوه‌های هزینه‌یابی پیشرفته‌ای ابداع و بکار گرفته شد که هزینه عملیات را بدرستی شناسایی نماید. حسابداری صنعتی امروزه ثمره این فرایند شتاب آمیز تکاملی است که اصولا "همان هدف اندازه گیری و گزارش بهای تمام شده محصولات، خدمات و فعالیت‌ها را دنبال می‌کند. - حسابداری مالی این نوع از حسابداری را می توان حسابداری گزارش نیز نامید. زیرا هدف اصلی در این نوع از حسابداری، تهیه صورتهای مالی اساسی می‌باشد که مورد نیاز استفاده کنندگان از این صورتهای مالی است. شاید بتوان گفت که دلیل اصلی پیدایش این نوع حسابداری، اصل تفکیک شخصیت می‌باشد. این اصل امکان مشارکت صاحبان سرمایه ای را که به تجارت نمی پرداختند ممکن ساخت و به این شکل باعث رشد و توسعه بنگاه های تجاری شد. این نوع از مشارکت باعث پیدایش سهام و بازار بورس شد. البته دلیل اصلی ایجاد بازار بورس را می توان، افزایش شمار شرکتهای سهامی دانست. یکی دیگر از موضوعات اصلی که در این دوران تأثیر اساسی بر رشته حسابداری گذاشت برقراری مالیات بر درآمد بود. این نوع از مالیات که در اغلب کشور های صنعتی اروپا وسیله ای برای تأمین عدالت اقتصادی است از اوایل قرن نوزدهم ایجاد و به تدریج جزئی از نظام مالیاتی کشورها شد. تعیین مالیات بر درآمد مستلزم شناخت دقیق سود خالص بود و لازمه این شناخت نگهداری حسابها و دفاتر منظم و تهیه صورتهای مالی که میزان سود را به درستی نشان دهد. به این ترتیب دولتها به صورت یکی از اصلی ترین استفاده کنندگان از صورتهای مالی مؤسسات درآمدند. دیگر استفاده کنندگان از این صورت‌های مالی عبارتند از بانکها، اعتبار دهندگان، بستانکاران بلند مدت و کوتاه مدت، فروشندگان، مشتریان، کارکنان، سرمایه‌گذاران بالقوه، کارگزاران بازار سرمایه، جامعه و مدیریت مؤسسه. - حسابداری دولتی اندیشه کنترل عمومی بر هزینه های دولت از اواخر قرن نوزدهم میلادی به بعد پدید آمد و دولتهای برخی از کشور های اروپایی مکلف شدند که درآمدها و هزینه های سالانه خود را پیش بینی و به تصویب مجلس نمایندگان برسانند و بدین ترتیب، تنظیم و تدوین بودجه دولت متداول گردید پیدایش و رواج سیستم بودجه، سیستم حسابداری متناسبی را طلب می کرد که این جریان به پیدایش حسابداری دولتی به صورت رشته‌ای متمایز انجامید. - حسابداری مدیریت در اواخر قرن نوزدهم مدیریت علمی به عنوان رشته‌ای خاص توسط فردریک تیلور مطرح گردید. مدیریت علمی بطور بسیار خلاصه، روش برخورد منظم و منطقی با مسائل سازمان‌ها به منظور یافتن مناسب‌ترین راه برای انجام هر کار است و بر کسب اطلاع دقیق و کامل از آنچه می گذرد و نتایجی که بر اثر هرگونه تغییر حاصل می‌شود تأکید دارد. این نوع از مدیریت نیاز زیادی به اطلاعاتی از قبیل بهای تمام شده محصولات و خدمات، مقدار تولید، هزینه اجزاء مختلف تولید، قیمت فروش محصولات و خدمات و ظرفیت منابع مختلف نظیر ظرفیت تولیدی ماشین آلات و تجزیه و تحلیل این اطلاعات داشت. این جریان، نیاز به اطلاعات و بخصوص

اطلاعات مالی را فزونی بخشید. افزایش استفاده مدیران از اطلاعات مالی موجب شد که روشهای هزینه یابی تولیدات، خدمات و فعالیتها بهبود و توسعه یابد و اطلاعات مفصل تری از جنبه های مختلف مالی فعالیت‌ها فراهم آید. بدین ترتیب، حسابداری مدیریت به عنوان رشته‌ای خاص در اوایل قرن حاضر شکل گرفت. – حسابداری منابع انسانی یکی از مباحث جدید در دانش حسابداری، نگرش نوین به منابع انسانی به عنوان یکی از موثرترین عوامل مولد در ایجاد درآمد موسسات است. در این مبحث، ارزش اقتصادی منابع انسانی به مثابه دارایی با اهمیت موسسه تلقی و امکان ارایه آن در صورت‌های مالی مطرح می گردد. – تعریف حسابداری منابع انسانی حسابداری منابع انسانی عبارت است از شناسایی و ارزیابی منابع انسانی موسسه و گزارشگری به اشخاص ذینفع. در این تعریف سه بخش اساسی پیرامون منابع انسانی وجود دارد •: شناسایی: تشخیص کمیت و کیفیت آن و تهیه آمار مناسب •. ارزیابی: اندازه گیری ارزش اقتصادی و تعیین میزان مالی آن •. گزارشگری: تنظیم و ارایه گزارش‌های مالی مناسب در مورد آن. – حسابداری در ایران حسابداری در ایران امروز، با تعریف ها، مفاهیم و بازتاب عملکرد گسترده‌اش، جایگاه مناسبی در نظام مالی و اقتصادی یافته است. بازتاب این امر را می توان در توجه خاص مدیران به حسابداری و استفاده از اطلاعات مالی در تصمیم‌گیریها و سیاست‌گذاری‌های استراتژیک موسسه‌ها و شرکت‌های تحت نظارتشان مشاهده کرد. در سطح کلان نیز شاهد اعتماد و اتکای نظام مالی کشور به رسیدگی‌های حسابرسان، بررسی اسناد و مدارک فعالیت‌های مالی به وسیله آنان و قضاوت نهایی ایشان هستیم که در قالب گزارش حسابرسی منتشر می شود. نخستین انتشارات مستقیم به حسابداری و حسابرسی در ایران بخشنامه ۱۳/۱۱/۱۳۱۴ می‌باشد که برای بار اول از اصطلاحاتی از قبیل بیلان (ترازنامه –) بدهکار و بستانکار صحبت می شد که خود مقدمه‌ای برقوانین مالیاتی سالهای بعد بود. همچنین در سال ۱۳۲۲ قانون مالیات بر در آمد تدوین شد. با وجود اینکه این قانون هرگز به مورد اجرا گذاشته نشد ولی اصطلاحاتی از قبیل هزینه و درآمد در آن به کار رفته بود. حسابداری به روش جدید در ایران بیشتر به مؤسسات خارجی که در ایران مشغول به کار بودند، موسوم شد. این مؤسسات عبارت بودند از شرکت سابق نفت – بانک شاهی و سایر مؤسسات و بانکهای خارجی. سپس نیز در بانک ملی ایران و سایر بانکهای ایران رواج یافت. انجمن حسابداران خبره که در سال ۱۳۵۳ بوجود آمده بود، در آذرماه ۱۳۵۰ لایحه تأسیس شرکتهای سهامی حسابرسی به تصویب کمیسیون های مجلسین رسید. این شرکت در حال حاضر عملیات حسابرسی کلیات مؤسسات دولتی مستقل و نیمه مستقل (سازمان های دولتی به غیر از وزارت خانه ها و شرکتها) مؤسساتی که از دولت کمک مالی دریافت می‌کنند را عهده‌دار می‌باشد. – ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری برای استفاده کنندگان برون سازمانی اطلاعات حسابداری که به تصمیم گیرندگان برون سازمانی ارایه می‌شود در قالب گزارش‌ها و صورت‌های مالی است که شامل صورتحساب سود و زیان، ترازنامه و صورت جریان وجوه نقد است که به علت نقش نداشتن استفاده‌کنندگان در تهیه این گزارش‌ها، مجامع دولتی و موسسات علمی و حرفه‌ای حسابداری، واحدهای گزارشگر را به رعایت اصول و استانداردها موظف می کنند تا استفاده کنندگان با اعتماد کامل، این نوع اطلاعات و گزارش‌ها را برای تصمیم گیری مورد استفاده قرار دهند. همچنین این گزارش‌ها و اطلاعات باید از ویژگی‌های کیفی خاصی برخوردار باشند تا برای تصمیم‌گیری، مفید و قابل استفاده باشند. – ویژگی های کیفی اطلاعات حسابداری برای استفاده کنندگان درون سازمانی • مربوط بودن: مربوط بودن یکی از ویژگی‌های مهم اطلاعات حسابداری است. کلیه اطلاعاتی را که در تصمیم گیری نسبت به یک مساله موثر واقع شود، اطلاعات مربوط می‌نامند. بنابراین، مربوط بودن را می‌توان در قالب تأثیر اطلاعات حسابداری بر تصمیم‌های استفاده کنندگان در مورد ارزیابی نتایج رویدادهای گذشته و پیش بینی آثار رویدادهای فعلی یا آتی و یا اصلاح انتظارات آنان بیان کرد. اگر چه این ویژگی در تهیه گزارش‌های برون سازمانی و درون سازمانی اهمیت زیادی دارد، اما اهمیت آن در بررسی‌های درون سازمانی بیشتر است •. به موقع بودن: به موقع بودن یعنی این که اطلاعات حسابداری در زمان مناسب در دسترس استفاده کنندگان قرار گیرد زیرا بسیاری از انواع اطلاعات به ویژه اطلاعات مالی، با گذشت زمان به سرعت ارزش و فایده خود را از دست می‌دهند.

ویژگی به موقع بودن اطلاعات، در مورد گزارش‌های درون سازمانی به مراتب از اهمیت بیشتری برخوردار است زیرا این‌گونه اطلاعات، اغلب برای کنترل و اعمال نظارت بر عملیات روزانه به کار می‌رود •. اهمیت: اهمیت به این مفهوم به کار می‌رود که اطلاعات حسابداری باید به صورت خلاصه از انبوه اطلاعات، استخراج و ارایه گردد به نحوی که برای استفاده کنندگان معنا داشته باشد. اگر اطلاعات بیش از حد متعارف ارایه شود اطلاعات مرتبط با تصمیم گیری، در میان انبوه اطلاعات گم خواهد شد و استفاده کنندگان نخواهد توانست تصمیم گیری صحیحی انجام دهند. به عبارت دیگر همان گونه که اطلاعات کم موجب می گردد که پیش‌بینی و تصمیم‌گیری صحیحی انجام نگردد اطلاعات با جزییات زیاد و غیر مهم نیز، تصمیم‌گیری را مشکل خواهد کرد. بنابراین اهمیت محدودیت گزینش اطلاعات قابل افشا را ایجاد می کند •. قابل مقایسه بودن: قابل مقایسه بودن به این معناست که اطلاعات تهیه شده در یک شرکت یا شرکت‌های متفاوت بر اساس اصول، روش‌های حسابداری، طبقه‌بندی، نحوه افشای حقایق و چارچوب مشابه ارایه شود تا خصوصیات مشابه آنها، مقایسه آنها را امکان‌پذیر سازد •. صحیح بودن: صحیح بودن به معنای ارایه واقعیت‌ها در قالب کمیت‌های قابل اندازه گیری با دقت کافی است. برای این‌کار لازم است حسابداران بدانند چه چیزی را اندازه‌گیری می کنند که نشان دهنده موضوع مورد سنجش و اندازه گیری است. - حسابرسی و مدیریت بنگاه اقتصادی حسابداری یک فعالیت اجتماعی – حرفه ای است که شامل منابع انسانی و غیر انسانی می‌گردد و بین منابع انسانی و غیر انسانی واکنشهای متقابلی وجود دارد و فرهنگ جامعه بر منابع انسانی تأثیر گذار است. با وجود اینکه حرفه حسابداری کمتر جنبه فرهنگی دارد ولی بدلیل وابستگی آن به جنبه‌های انسانی و واکنش‌های متقابل آن، فرهنگ بر حسابداری تأثیر گذار شده است. یکی از مهمترین تفاوتها در اعمال حسابداری در بین کشورها، تفاوت‌های فرهنگی است. محتوای گزارش‌ها عموما "بستگی به تاریخ، آداب و رسوم و فرهنگ منطقه دارد و بدین دلیل است که در بعضی کشورها گزارش های مالی، سرمایه‌گذار را مدنظر دارد و در بعضی از کشورها و مناطق، طلبکاران یا اداره کنندگان دولتی را. از آنجائی که ارزش کار در ارتباط با فرهنگ تعیین می‌شود لذا تلقی مفاهیم زیر از پارامتر های مهم در تعیین ارزش محسوب می گردند •. فردگرائی در مقابل جامعه یا جمع گرائی • فاصله طبقاتی زیاد در مقابل کاهش فاصله طبقاتی • مردگرائی در مقابل زن‌گرائی یا انسان گرائی • اصالت سرمایه در مقابل اصالت معنویت یا اصالت کار • پنهان کاری در مقابل آشکار سازی ارزشهای جوامع نیز از لحاظ بعد زمانی با یکدیگر متفاوتند. بعضی از جوامع بر گذشته و برخی دیگر بر حال و آینده تکیه دارند. برخی ممالک مانند آمریکا بر " من " تکیه دارد ولی ژاپن بر "ما " تکیه دارد. برخی بر فرد و سرمایه و برخی دیگر جامعه و کار اصالت می‌دهند. این فرهنگ‌ها گزارش‌های مالی متفاوت، نوع رسیدگی‌های متفاوت و کنترل‌های متفاوتی را نیز طلب می کنند و اصل افشاء در هر کدام تفسیر خاص خود را دارد. نظریه‌ها و رویه‌های حسابداری و حسابرسی با توجه به ساختار اقتصادی و اجتماعی حاکم بر جامعه و هدف‌های تعیین شده برای حرفه حسابداری بنا شده است. هدف‌های حسابداری و حسابرسی نیز بر انگیخته از اوضاع حاکم بر محیط حسابداری و حسابرسی است و محیط حسابداری و حسابرسی به عنوان یک سیستم فرعی از سیستم کل اقتصاد به گونه‌ای است که همواره با واحد های اقتصادی، اعتبار دهندگان و حرفه حسابداری در تعامل است. لذا تعیین هدفهای حسابداری و حسابرسی و گزارش های مالی تضاد منافع این سه گروه را در بر خواهد داشت و با توجه به اینکه مدیریت واحد های اقتصادی از عمده ترین تصمیم گیرندگان اقتصادی هستند پس خود نیز جز اصلی ترین استفاده کنندگان گزارش های مالی محسوب می‌شوند. یکی از فرضیات حسابداری " تفکیک شخصیت است " که همواره بایستی بین صاحبان واحدهای اقتصادی و شخصیت مستقل واحدهای اقتصادی تمایز قایل شد. زیرا صاحبان واحد اقتصادی شکلی از بستانکاران هستند که در واحد اقتصادی دارای منافعند و در این راه مالکان باید بدانند که مدیر نیستند و مدیران هم باید بدانند که مالک واحد اقتصادی نیستند. رشد سریع و بی‌امان نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان حسابرسان را پذیرش مسئولیت بیشتری در مقابل جامعه دعوت می‌کند و اعتبار اطلاعات به درجه درستی و صحت آنها وابستگی

شدید خواهد داشت. محیط کنترلی ترکیبی از موارد زیر است •: طرز تفکر مدیریت و چگونگی اجرایی کردن آن • نمودار سازمان • نحوه مدیریت منابع انسانی • پیش بینی مالی و بودجه ای • حسابرسی داخلی به عبارت دیگر، کنترل فرایندی است از سیاستها و روشهایی که برای کسب اطمینان نسبی از دستیابی به هدفها ی سازمانی ایجاد می گردد. به طور کلی می‌توان گفت که هدف اساسی در ایجاد و رسالت واحدهای حسابرسی داخلی کمک به مدیریت واحد اقتصادی در اداره کردن امور شرکت به بهترین وجه است. لذا رسیدگی حسابرسان داخلی اغلب حسابرسی عملیاتی است زیرا هدف آنان تعیین تأثیر رویه‌ها و روش های موجود بر کارائی عملیات واحد اقتصادی است. نتیجه پایانی کار آنان نیز تهیه گزارش مبتنی بر پیشنهادهای بهبود نحوه انجام عملیات به مدیریت است که خود مؤید اهداف فوق است. دامنه کار حسابرسان داخلی محدود به فعالیت‌ها و رویدادهای مالی واحد اقتصادی نمی‌شود بلکه بررسی و ارزیابی تأثیر سیستم کنترل‌های داخلی حسابداری و اداری را نیز شامل می گردد. به همین دلیل است که حسابرسان داخلی می توانند به عنوان بازوی توانمند مدیریت در اداره و کنترل کیفیت و کارائی واحد های اقتصادی از جنبه های مادی (سود آوری) و معنوی (نیروی انسانی) محسوب شوند. گرچه ارزش اقتصادی حسابرسی داخلی مانند سایر منابع ، به ظرفیت مدیران برای استفاده از توان بالقوه این ابزار کارآمد و ارزشمند در جهت نیل به اهداف سازمان وابسته است ولی نباید فراموش کرد که حسابرسی داخلی خود نیز به عنوان بخشی از کار گروهی سازمانی تلقی می شود نه به عنوان یک شغل متمایز و مجزا از وظایف حسابدار. زیرا حسابرسی داخلی آمیخته ای از فرایند کنترل و برنامه ریزی در سیستم اطلاعات مدیریت است که محصول فعالیت آن اطمینان از سودآوری و تداوم فعالیت‌های اقتصادی و تأمین امنیت شغلی برای کارکنان و در نهایت تشخیص حدود کارائی مدیران و کوششهای مستمر آنان است. معذالک استقلال، شایستگی و داشتن مهارت و توانائی حسابرسان داخلی در صورتی که جایگاه شغلی و گرایش دهی آن مدنظر و مورد استفاده بهینه قرار گیرد می‌تواند به عنوان یک منبع اقتصادی دارای منافع آتی فراوانی باشد. آینده شغلی به نظر می‌رسد فارغ‌التحصیلان دوره‌های تحصیلات تکمیلی این رشته، آمادگی و پختگی بیشتری برای حضور در بازار کار دارند. نتیجه یکی از تحقیقات دانشگاه «کلمبیا» مبنی بر این بود که از از دهه ۷۰ به بعد همه شرکتهای موفق، شرکتهایی بوده‌اند که مدیر آنها تحصیلات مالی داشته است. چون از این دهه به بعد اطلاعات نقش مهمی پیدا کرده است و مهمترین اطلاعات نیز، اطلاعات مالی است که تاثیر بسیاری در تصمیم‌گیری روسای شرکت‌ها دارد. «فرصت‌های شغلی یک حسابدار بسیار گسترده است و از پایین‌ترین سطح تا بالاترین سطح را در بر می‌گیرد. و با وجود این که در دانشگاههای مختلف کشور اعم از دولتی ، غیرانتفاعی و آزاد، دانشجویان بسیاری در رشته حسابداری تدریس می‌کنند اما تعداد فارغ‌التحصیلان بیکار این رشته از بیشتر رشته‌ها کمتر است. چون از یک موسسه کوچک گرفته تا بزرگترین کارخانه‌های کشور حداقل برای تهیه اظهارنامه مالیاتی به حسابدار نیازمند هستند. همچنین دانش حسابداری در بخش مالیات کاربرد وسیعی دارد. چون محاسبه سود به یاری حسابداری امکان‌پذیر است و تعیین مقدار سود نیز مبنای محاسبه مالیات شرکتها اعم از دولتی و خصوصی می‌باشد. فارغ‌التحصیلان این رشته پس از اتمام تحصیل می‌توانند در سطوح مختلف و شاخه‌های متفاوت عهده‌دار انجام امور مالی گردند که شرح آن چنین است: الف) حسابداری فارغ‌التحصیلان می‌توانند در کلیه موسسات و واحدهای تجاری، اعم از دولتی یا خصوصی به عنوان حسابدار در شاخه‌های زیر مشغول کار شوند: حسابداری مالی: در کلیه شرکتها و موسسات تجاری و غیرانتفاعی. حسابداری صنعتی : در کلیه واحدهای صنعتی و شرکتهای تولیدی. حسابداری دولتی : در کلیه سازمانها و ادارات دولتی به عنوان حسابدار یا عامل ذیحساب. حسابداری مالیاتی : در ادارات دارایی. حسابداری بیمه : در موسسات بیمه . حسابداری بانکها : در شعبه‌ها و سرپرستی بانکها . حسابداران پس از مدتی اشتغال به کار حسابداری می‌توانند در سمت مدیریت مالی واحدهای تجاری ، ایفای نقش نمایند. ب) حسابرسی فارغ‌التحصیلان رشته حسابداری قادرند با توجه به شاخه‌های حسابداری در بند الف در حرفه حسابرسی شاغل شوند. شاغلان حرفه حسابرسی در یک تقسیم‌بندی کلی به دو گروه اصلی تفکیک می‌شوند : حسابرسان داخلی :

این گروه از حسابرسان ، کارمند واحد مورد رسیدگی هستند، و در واقع رابط میان هیات مدیره و شرکت بوده و گزارش رسیدگی خود را به طور هفتگی ، ماهانه یا سالانه به مدیرعامل و هیات مدیره ارائه می‌دهند . این گروه از حسابرسان عملیات داخل واحد تجاری را رسیدگی می کنند. حسابرسان مستقل: این گروه از حسابرسان، افرادی هستند که در موسسات حسابرسی مشغول کار هستند و بر اساس قرارداد میان شرکتها یا سازمانها با این موسسات، عملیات حسابداری و مالی واحد تجاری را بر اساس اصول و موازین حسابداری مورد رسیدگی قرار می‌دهند و گزارش خود را به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه می کنند. در واقع حسابرسان مستقل رابط میان صاحبان شرکت و هیات مدیره شرکت می‌باشند. در حال حاضر در ایران ، سازمان حسابرسی به عنوان یک سازمان دولتی ، بزرگترین موسسه حسابرسی است و در کنار آن سایر موسسات حسابرسی دولتی و خصوصی مشغول فعالیت می‌باشند. توانایی‌های مورد نیاز و قابل توصیه: داشتن شم ریاضی در رشته حسابداری از اهمیت بسیاری برخوردار است. به همین دلیل دانش‌آموزان رشته ریاضی در این رشته موفقتر هستند. البته این بدان معنا نیست که دانش‌آموزان رشته علوم انسانی قادر به ادامه تحصیل در رشته حسابداری نیستند بلکه باید تلاش کنند تا از دانش ریاضی خوب و یا حداقل متوسطی برخوردار باشند. همچنین یک حسابدار باید بتواند بخوبی گزارش کارهای خود را ارائه دهد. بنابراین باید در ادبیات فارسی مسلط بوده و نگارش خوبی داشته باشد. این ویژگی بخصوص در سطوح بالاتر این رشته یعنی حسابرسی و مدیریت مالی اهمیت بسیاری دارد. در آزمون هر سه گروه آزمایشی درس ریاضی به عنوان مهمترین درس این رشته ضریب ۴ دارد. دانشجوی حسابداری باید صادق و رازدار باشد چون در آینده تمام اسناد و مدارک یک سازمان را در اختیار دارد و اگر فرد رازدار و در کل با اخلاقی نباشد لطمات زیادی به آن شرکت و در نهایت به جامعه وارد می‌آورد. این مساله بخصوص در حسابرسی اهمیت بیشتری دارد زیرا اگر یک حسابرس که وظیفه بررسی گزارشات مالی یک سازمان و تایید صحت و سقم آن را بر عهده دارد، درستکار نبوده و یا شهامت ابراز مشکلات را نداشته باشد، می‌تواند به نابسامانی‌های اداری و مالی یک جامعه دامن بزند. و بالاخره یک حسابدار برای موفقیت در این دنیای پر از رقابت و تغییر و تحول باید خلاق، مبتکر، صبور و منضبط باشد. علاقه به امور مالی و تجزیه و تحلیل‌های آن، عامل موفقیت دانشجوی حسابداری است. وضعیت ادامه تحصیل در مقاطع بالاتر: تا مقطع دکترا امکان ادامه تحصیل وجود دارد. نظر یک فارغ‌التحصیل مشغول به کار در این رشته : دانشجوی این رشته باید تحمل ساعتها کار در پشت یک میز و صندلی و سرو کار داشتن با اعداد و ارقام را داشته باشد. همچنین باید دقیق و منظم باشد تا در جمع‌بندی اعداد و ارقام دچار مشکل نگردد.» وضعیت نیاز کشور به این رشته در حال حاضر: آموزش حسابداران و شرکت موثر آنها در فراهم‌آوری اطلاعات مالی دقیق و قابل اعتماد، و تجزیه و تحلیل این اطلاعات برای توسعه پایدار در کشور در حال توسعه‌ای مانند ایران اهمیت فراوانی دارد. چرا که وجود اطلاعات دقیق، اعتماد برانگیز، بموقع و مربوط به فعالیت‌های اقتصادی، نه تنها لازم بلکه حیاتی است. علاوه بر این اطلاعات مالی حاصل از فعالیت‌های اقتصادی که بوسیله نظام‌های حسابداری گزارش می‌شود، می‌تواند از انحراف مسیر پیش‌بینی شده ، اتلاف منابع اقتصادی و اخلال در برنامه‌های توسعه اقتصادی جلوگیری کند. دکتر ثقفی نیز در این باره می گوید:« چون این رشته فقط به کلاس و معلم نیاز دارد متاسفانه در سالهای اخیر، بسیاری از شهرهای دورافتاده که حتی یک حسابدار مجرب و متخصص ندارد، رشته حسابداری را با استفاده از اساتید کم‌تجربه دائر کرده است و در نتیجه فارغ‌التحصیلان دانشگاههای فوق حسابدارانی ناکارآمد هستند که نمی‌توانند، جذب بازار کار شوند. البته آنچه گفته شد شامل حال فارغ‌التحصیلان توانمند این رشته نمی‌شود چون هر فرد سرمایه‌گذار و هر موسسه اعتباری برای سرمایه‌گذاری یا اعتبار دادن به حسابدار نیاز دارد. » نکات تکمیلی : چند سال پیش وقتی که آقای . ت ریاست یکی از کارخانه‌های ایران را بر عهده گرفت با اخم‌های در هم و چهره‌های عبوس کارگرانی روبرو شد که ۶ ماه بود حقوق نگرفته بودند و امید چندانی نیز به رئیس جدید نداشتند. اما رئیس جدید که فارغ‌التحصیل رشته حسابداری بود با مدیریت قوی و درست خویش نه تنها کارخانه مورد نظر را از ورشکستگی نجات داد بلکه امروزه این کارخانه یکی از بهترین

کارخانه‌های کشور است که محصولات آن به خارج از کشور صادر می گردد و در حال حاضر نیز نحوه کار رئیس یاد شده به عنوان یک شیوه نوین در دانشگاهها تدریس می‌شود. فصل سوم:روش شناسی تحقیق روش تحقیق دراین پروژه ازروش توصیفی استفاده گردیده است. ابتدامطالب موردنیازازطریق اینترنت وکتب موجود وپایان نامه های دانشجویی تهیه گردید،وسپس مطالب تکراری وغیرضروری ازمیان مطالب موجودحذف گردید.آن گاه مطالب مفید وضروری انتخاب گردید ودراین پروژه ازآنها استفاده گردید. روش جمع آوری اطلاعات اطلاعات اولیه راازمنابع گوناگون تهیه نمودونواقص آن ازطریق اینترنت بدست آمد. پس ازجمع آوری اطلاعات اولیه ازطریق پرسشنامه به بررسی وکنترل اطلاعات پرداخته صحت وسقم آن رامشخص نمودیم. برای روشن شدن صحت اطلاعات اولیه ازطریق مقابله بایکدیگراستفاده گردیده تانتایج حاصله مشخص گردد. جامعه آماری: جامعه آماری این پروژه شامل کلیه کسانی است که دراین رشته مشغول به تحصیل می باشند. نمونه آماری وحجم آن: حجم نمونه شامل بخشی ازکسانی است که موردتحقیق قرارگرفته اند. ازبین تعداد ۱۰۰نفرافرادمتخصص جامعه آماری دراین زمینه۳۰نفربه عنوان نمونه آماری انتخاب گردیده وازطریق پرسشنامه خودساخته آطلاعات موردنیازدریافت گردیده است. روش نمونه گیری: روش نمونه گیری دراین تحقیق تصادفی ساده است زیراگروهی ازجامعه به عنوان نمونه انتخاب می شود.که شامل کسانی است که نمونه گیری می شوند. ابزاراندازه گیری دراین تحقیق ازروش پرسشنامه برای جمع آوری اطلاعات نیزاستفاده شده است. این پرسشنامه خودساخته می باشدزیراروش استانداری دردست نبودکه بتوان به آن اطمینان نمود.این پرسشنامه دارای ۵گزینه بادرجه بندی های متفاوت می باشد.تعدادسئوالات پرسشنامه بستگی به نیازهاوفرضیات موجوداردکه دراین مقوله,تعدادآن۱۰سئوال می باشد. پرسشنامه پاسخگوی محترم پرسشنامه‌ای که در اختیار شماست یک تحقیق دانشجویی به منظور بررسی تاریخچه رشته حسابداری ونقش آن آینده شغلی آنانمی‌باشد. در این پرسشنامه درجه، نام و نام خانوادگی شما الزامی نیست. از شما درخواست می‌شود در ارایه اطلاعات خود صادقانه ما را یاری فرمایید. قبلاً از همکاری شما متشکریم. جنس مرد □ زن □ سن...............سال سابقه خدمت ....سال سابقه خدمت در شغل فعلی ....سال میزان تحصیلات رشته تحصیلی ۱–تاچه میزان حرفه حسابداری آینده شغلی مطمئنی دارد؟ بسیار زیاد□ زیاد □ متوسط □ کم □ بسیار کم ۲ □– تاچه اندازه حسابداران می توانند دربخش مدیریت مالی مشغول به کارشوند؟ بسیار زیاد □ زیاد □ متوسط □ کم □ بسیار کم۳ □– تاچه اندازه فارغ التحصیلان رشته حسابداری می توانددرسازمان های گوناگون به کاربپردازند؟ بسیار زیاد □ زیاد □ متوسط □ کم □ بسیار کم۴ □– تاچه میزان ادامه تحصیل دررشته حسابداری تاآخرین مرحله درایران امکان پذیرمی باشد؟ بسیار زیاد□ زیاد□ متوسط□ کم□ بسیار کم۵ □– تاچه اندازه بازارکاربرای فارغ التحصیلان رشته حسابداری وجوددارد؟ بسیار زیاد□ زیاد□ متوسط□ کم□ بسیار کم۶ □– تا چه حدحسابداران از تحقیقات جدید جهت کشف خواسته ها، سلیقه ها و نیازهای رشته حسابداری استفاده می کنند؟ بسیار زیاد□ زیاد□ متوسط□ کم□ بسیار کم۷ □– تا چه حد آگاهی ازآینده شغلی می تواندامیدبه آینده رادرفارغ التحصیلان رشته حسابداری افزایش دهد؟ بسیار زیاد□ زیاد□ متوسط□ کم□ بسیار کم۸ □– تاچه اندازه امکان ادامه تحصیل مدارج عالیه دراین رشته می تواندبه رشداین رشته بیانجامد؟ بسیار زیاد□ زیاد□ متوسط□ کم□ بسیار کم۹ □– تاچه میزان افزایش کاربردی این رشته می تواندرجذب وتوسعه رشته حسابداری کمک نماید؟ بسیار زیاد□ زیاد□ متوسط□ کم□ بسیار کم ۱۰ □– تاچه اندازه کمک های دولت می تواندبه افزایش تقاضادررشته حسابداری بیانجامد؟ بسیار زیاد□ زیاد□ متوسط□ کم□ بسیار کم□ فصل چهارم:تجزیه وتحلیل داده ها بررسی فراوانی سن افراد جامعه نمونه همان طور که در جدول زیر مشاهده می شود میانگین سنی پاسخگویان حدود ۲۹ سال می باشند و حدو.د ۲۱ درصد پاسخگویان (بیشترین درصد) ۲۷ ساله می باشند .۴/۱۹ درصد پاسخگویان ۲۸ ساله می

باشند و حدود ۱۲ در صد نیز در سن ۳۲ ساله می باشند که به ترتیب سن پاسخگویان بیشتر در این سه دامنه سنی می باشند و پایین ترین سن۲۲ سال با کمترین درصد (۵/۱ درصد) یک پاسخگوی زن است و بالاترین سن، ۳۸ سال (۳ درصد) می باشد . بررسی جدول سنی پاسخگویان نشان می دهد حدود ۳۰ درصد آنها در گروه سنی میانسالان قرار دارند و گروه سنی ۳۰ – ۲۷ سال نیز بالاترین درصد (۵۴ درصد) در فاصله کمتر از ۴ سال به گروه سنی میانسالان ملحق خواهند شد و در مجموع کمتر از ۸ سال کلیه پاسخگویان در گروه سنی میانسالان قرار خواهند گرفت که در این گروه سنی فرد به لحاظ شکوفایی استعدادهای,بیشترعاقلانه رفتارمی کنندوبهترمی توانندتصمیم بگیرند. بررسی وضعیت تحصیلات افراد جامعه نمونه همان طور که در جدول زیر ملاحظه می شود از مجموع ۶۷ پاسخگویان حدود ۷۲ ٪ آنان (بیشترین درصد) دارای تحصیلات دیپلم و ۶ ٪ دارای تحصیلات فوق دیپلم و ۱۹ ٪ دارای تحصیلات لیسانس و ۵/۱ ٪ (کمترین درصد) دارای تحصیلات فوق لیسانس می باشد. بررسی وضعیت گذراندن دوره آموزش های ضمن خدمت همان طور که در جدول زیر ملاحظه می گردد ۵/۹۵ ٪ پاسخگویان (بیشترین درصد) موفق به گذراندن دوره آموزشی ضمن خدمت نشده اند . و تنها ۴/۴ ٪ آنها توانسته اند این دوره را به صورت تجربی بگذرانند . بررسی نتایج نشان می دهد ۵/۹۵ ٪ پاسخگویان باآموزش ها به خوبی آشنا نبوده اند و این یا شاخص های شغل حسابداری در تعارض است. بررسی میزان اهمیت امیدبه داشتن شغل درآینده نتایج جدول زیر نشان می دهد حدود ۴۳٪ پاسخگویان تا حدودی اظهار کرده اندکه برای یافتن شغل به آینده امیدوارند و ۵۱٪ نیز داشتن شغل آرزوی دست نیافتی است. تنها ۶٪ اهمیت داشتن امیدبه آینده را اظهار کرده اند. آنچه بررسی نتایج جدول زیر نشان می دهد حدود ۹۴ ٪ پاسخگویان داشتن مدارک بالا را کمابیش مهم می دانند. همچنین از بررسی جدول ۴ و ۵ یک نکته منتج می گردد ۹۴٪ (بیشترین درصد) پاسخگویان تا به حال هیچ دوره کلاس بازآموزیی را نگذرانده اند و اطلاعات حسابداری آنان تنها مختص به تجربیات و اطلاعات فردی وکلاس های دانشگاهی ایشان می باشد . بررسی میزان اهمیت دخالا دولت درآینده شغلی حسابداران نتایج جدول زیر نشان می دهد که حدود ۴۲ ٪ (بیشترین درصد) پاسخگویان داشتن برنامه ریزی دولتی را تا حدودی مهم اظهار کرده اند و حدود ۴۸ ٪ پاسخگویان داشتن تحصیلات بالای دانشگاهی (زیاد تا خیلی زیاد) مهم اظهار کرده اند و نظر بقیه پاسخگویان نسبت به دخالت دولت را کم اهمیت یا بی اهمیت می دانند. همچنین بررسی نتایج جدول ۴ و۵ و۶ نشان می دهد بیشترین درصد پاسخگویان که معتقدند نقش دولت مهم است داشتن آینده روشن برای حسابداران را نیز مهم می دانند و از طرفی این عده تا کنون موفق به گذراندن آموزش دوره کلاس نشده اند . بررسی دلایل میزان اهمیت رضایت شغلی همان طور که در جدول بعد ملاحظه می شود از مجموع ۱۰۰ پاسخگویان، حدود ۶۹درصد پاسخگویان، رعایت اصل انضباط حسابداری اولین دلیل اهمیت موفقیت دراین شغل برای حسابداران می باشد، ۱۵درصد نیز تأثیر مثبت رفاه شغلی را بر روحیه حسابداران دومین دلیل اهمیت رشته حسابداری برای حسابداران است. ۴ درصد آرامش در محیط کار را مهم می دانند و ۱۲درصد پاسخی به این سؤال نداده اند. بررسی نوع بازآموزی دررشته حسابداری همان طور که در جدول زیر ملاحظه می گردد ۸۷ ٪ حسابداران محیط امن وآرام کاری را مناسب محیط کار می دانند و ۳ ٪ (کمتریت درصد) هر یک به طور جداگانه محیط سالم کاری را مناسب محیط کار می دانند و نداشتن دغدغه های کاری را مناسب محیط کار انتخاب کرده اند . بررسی میزان ضرورت داشتن رفاه شغلی وآینده روشن کاری نتایج جدول زیر نشان می دهد حدود ۷۸ ٪ پاسخگویان در محیط کار را یک ضرورت می دانند و اظهار کرده اند یک حسابدار لازم است در تمام مسائل حسابداری واردباشد و ۱۸ ٪ دیگر این مسئله را تاحدودی ضروری می دانند و گاهی اوقات در برخی مواردداشتن اطلاعات کاری ضروری است و حدود ۴ ٪ آن را در محیط کار را اصلا "ضروری نمی دانند . ولی آنچه حایز اهمیت است اکثر پاسخگویان داشتن اطلاعات را ضرورت می دانند (احساس نیاز) و به آن عمل می کنند . (رفتار – ارضا نیاز)

فصل پنجم:نتیجه گیری حسابداری یک سیستم است که در آن فرآیند جمع آوری، طبقه بندی ، ثبت، خلاصه کردن اطلاعات و تهیه گزارشهای مالی و صورتهای حسابداری در

شکل ها و مدلهای خاص انجام می گیرد. تا افراد ذی نفع درون سازمانی مثل مدیران سازمان و یا برون سازمانی مثل بانک ها، مجمع عمومی سازمان مورد نظر و یا مقامات مالیاتی بتوانند از این اطلاعات استفاده کنند. به همین دلیل فردی که تحصیلات دانشگاهی ندارد، بیشتر دفتردار است تا حسابدار. چرا که گزارشهای این دسته از افراد مطابق استاندارد نیست و پردازش کافی نمی شود و بیشتر تراز حسابها می باشد. برای مثال یک حسابدار تجربی نمی تواند براحتی بین دارایی کوتاه مدت و بلند مدت تفاوت قائل شود و یا نمی داند که چگونه باید معاملات ارزی را در دفاتر ثبت کرد. حسابداری به عنوان یک نظام پردازش اطلاعات، داده های خام مالی را دریافت نموده، آنها را به نظم در می آورد. محصول نهایی نظام حسابداری گزارش ها و صورت های مالی است که مبنای تصمیم گیری اشخاص ذی نفع (مدیران ، سرمایه گذاران ، دولت و) ... قرار می گیرد. «فرصت های شغلی یک حسابدار بسیار گسترده است و از پایین ترین سطح تا بالاترین سطح را در بر می گیرد. و با وجود این که در دانشگاههای مختلف کشور اعم از دولتی ، غیرانتفاعی و آزاد، دانشجویان بسیاری در رشته حسابداری تدریس می کنند اما تعداد فارغ التحصیلان بیکار این رشته از بیشتر رشته ها کمتر است. چون از یک موسسه کوچک گرفته تا بزرگترین کارخانه های کشور حداقل برای تهیه اظهارنامه مالیاتی به حسابدار نیازمند هستند. پیشنهادات شاغلان حرفه حسابرسی در یک تقسیم بندی کلی به دو گروه اصلی تفکیک می شوند : حسابرسان داخلی : این گروه از حسابرسان ، کارمند واحد مورد رسیدگی هستند، و در واقع رابط میان هیات مدیره و شرکت بوده و گزارش رسیدگی خود را به طور هفتگی ، ماهانه یا سالانه به مدیرعامل و هیات مدیره ارائه می دهند . این گروه از حسابرسان عملیات داخل واحد تجاری را رسیدگی می کنند. حسابرسان مستقل: این گروه از حسابرسان، افرادی هستند که در موسسات حسابرسی مشغول کار هستند و بر اساس قرارداد میان شرکتها یا سازمانها با این موسسات، عملیات حسابداری و مالی واحد تجاری را بر اساس اصول و موازین حسابداری مورد رسیدگی قرار می دهند و گزارش خود را به مجمع عمومی صاحبان سهام ارائه می کنند. در واقع حسابرسان مستقل رابط میان صاحبان شرکت و هیات مدیره شرکت می باشند. در حال حاضر در ایران ، سازمان حسابرسی به عنوان یک سازمان دولتی ، بزرگترین موسسه حسابرسی است و در کنار آن سایر موسسات حسابرسی دولتی و خصوصی مشغول فعالیت می باشند. توانایی های مورد نیاز و قابل توصیه: داشتن شم ریاضی در رشته حسابداری از اهمیت بسیاری برخوردار است. به همین دلیل دانش آموزان رشته ریاضی در این رشته موفقتر هستند. البته این بدان معنا نیست که دانش آموزان رشته علوم انسانی قادر به ادامه تحصیل در رشته حسابداری نیستند بلکه باید تلاش کنند تا از دانش ریاضی خوب و یا حداقل متوسطی برخوردار باشند. همچنین یک حسابدار باید بتواند بخوبی گزارش کارهای خود را ارائه دهد. بنابراین باید در ادبیات فارسی مسلط بوده و نگارش خوبی داشته باشد. این ویژگی بخصوص در سطوح بالاتر این رشته یعنی حسابرسی و مدیریت مالی اهمیت بسیاری دارد. در آزمون هر سه گروه آزمایشی درس ریاضی به عنوان مهمترین درس این رشته ضریب ۴ دارد. دانشجوی حسابداری باید صادق و رازدار باشد چون در آینده تمام اسناد و مدارک یک سازمان را در اختیار دارد و اگر فرد رازدار و در کل با اخلاقی نباشد لطمات زیادی به آن شرکت و در نهایت به جامعه وارد می آورد. این مساله بخصوص در حسابرسی اهمیت بیشتری دارد زیرا اگر یک حسابرس که وظیفه بررسی گزارشات مالی یک سازمان و تایید صحت و سقم آن را بر عهده دارد، درستکار نبوده و یا شهامت ابراز مشکلات را نداشته باشد، می تواند به نابسامانی های اداری و مالی یک جامعه دامن بزند. و بالاخره یک حسابدار برای موفقیت در این دنیای پر از رقابت و تغییر و تحول باید خلاق، مبتکر، صبور و منضبط باشد. علاقه به امور مالی و تجزیه و تحلیل های آن، عامل موفقیت دانشجوی حسابداری است. وضعیت ادامه تحصیل در مقاطع بالاتر: تا مقطع دکترا امکان ادامه تحصیل وجود دارد. نظر یک فارغ التحصیل مشغول به کار در این رشته : دانشجوی این رشته باید تحمل ساعتها کار در پشت یک میز و صندلی و سرو کار داشتن با اعداد و ارقام را داشته باشد. همچنین باید دقیق و منظم باشد تا در جمع بندی اعداد و ارقام دچار مشکل نگردد.» وضعیت نیاز کشور به این رشته در حال حاضر: آموزش حسابداران و شرکت موثر آنها در فراهم آوری

اطلاعات مالی دقیق و قابل اعتماد، و تجزیه و تحلیل این اطلاعات برای توسعه پایدار در کشور در حال توسعه ای مانند ایران اهمیت فراوانی دارد. چرا که وجود اطلاعـات دقیق، اعتمـاد برانگیز، بموقع و مربوط به فعالیت های اقتصادی، نه تنها لازم بلکه حیاتی است. علاوه بر این اطلاعات مالی حاصل از فعالیت های اقتصادی که بوسیله نظام های حسابـداری گزارش می شود، می تواند از انحراف مسیر پیش بینی شده ، اتلاف منابع اقتصادی و اخلال در برنامه های توسعه اقتصادی جلوگیری کند.چون این رشته فقط به کلاس و معلم نیاز دارد متاسفانه در سالهای اخیر، بسیاری از شهرهای دورافتاده که حتی یک حسابدار مجرب و متخصص ندارد، رشته حسابداری را با استفاده از اساتید کم تجربه دائر کرده است و در نتیجه فارغ التحصیلان دانشگاههای فوق حسابدارانی ناکارآمد هستند که نمی توانند، جذب بازار کار شوند. البته آنچه گفته شد شامل حال فارغ التحصیلان توانمند این رشته نمی شود چون هر فرد سرمایه گذار و هر موسسه اعتباری برای سرمایه گذاری یا اعتبار دادن به حسابدار نیاز دارد. » نکات تکمیلی : چند سال پیش وقتی که آقای . ت ریاست یکی از کارخانه های ایران را بر عهده گرفت با اخم های در هم و چهره های عبوس کارگرانی روبرو شد که ۶ ماه بود حقوق نگرفته بودند و امید چندانی نیز به رئیس جدید نداشتند. اما رئیس جدید که فارغ التحصیل رشته حسابداری بود با مدیریت قوی و درست خویش نه تنها کارخانه مورد نظر را از ورشکستگی نجات داد بلکه امروزه این کارخانه یکی از بهترین کارخانه های کشور است که محصولات آن به خارج از کشور صادر می گردد و در حال حاضر نیز نحوه کار رئیس یاد شده به عنوان یک شیوه نوین در دانشگاهها تدریس می شود. فهرست مطالب مقدمه: ۴ اهمیت موضوع ۵ بیان مسئله ۶ سئوالات تحقیق ۸ فرضیات تحقیق ۸ اهداف تحقیق ۹ الف: هدف کلی ۹ اهداف جزئی ۹ فصل دوم:ادبیات وپیشینه تحقیق ۱۰ چکیده ۱۰ –مقدمه ۱۱ – تعاریف و کلیات ۱۲ – تاریخچه حسابداری ۱۲ سیستم انبارداری ۱۶ سیستم حقوق و دستمزد ۱۸ سیستم پولی ۲۱ اوزان و مقیاس‌ها ۲۱ بودجه‌ریزی ۲۲ شیوه‌های حسابرسی ۲۵ –انواع حسابداری ۲۹ – حسابداری صنعتی ۳۰ – حسابداری مالی ۳۰ – حسابداری دولتی ۳۱ – حسابداری مدیریت ۳۲ – حسابداری منابع انسانی ۳۳ – تعریف حسابداری منابع انسانی ۳۳ – حسابداری در ایران ۳۳ آینده شغلی ۴۱ توانایی‌های مورد نیاز و قابل توصیه: ۴۴ وضعیت ادامه تحصیل در مقاطع بالاتر: ۴۵ وضعیت نیاز کشور به این رشته در حال حاضر: ۴۶ فصل سوم:روش شناسی تحقیق ۴۸ روش تحقیق ۴۸ روش جمع آوری اطلاعات ۴۸ جامعه آماری: ۴۹ نمونه آماری وحجم آن: ۴۹ روش نمونه گیری: ۴۹ ابزاراندازه گیری ۴۹ پرسشنامه ۵۰ فصل چهارم:تجزیه وتحلیل داده ها ۵۳ فصل پنجم:نتیجه گیری ۶۱ پیشنهادات ۶۳ منابع ۶۸ منابع ۱– ساعی . ل . حسابرسی و مدیریت و تاریخچه حسابداری .انتشارات حسابرس.۱۳۷۷ ۲– اردبیلی . محمد حسن .بینش حسابداری .انتشارات امیرکبیر .۱۳۷۴ ۳– طاهری . محمد رضا .ویژگیهای اطلاعات حسابداری.انتشارات حسابرس.۱۳۶۵ ۴– سایت انجمن علمی حسابداری ۵–سایت تخصصی حسابداری دانشگاه ۶–باتشکرازاساتیدگرامی,جناب آقای شادمان وآقای وکیلیان که مـــارادراین تحقیـــق یـــاری داده انـــد. /http://www.quia.com/ http://www.kcc.hawall.edu /http://www.accountingeducation.com/links /http://www.account۲.com /http://www.ui.ac.ir

حسابرسی عملیاتی در ارزیابی اثر بخشی شرکتها

ایمان زارع– وحید رضاییان چکیده: حسابرسی عملیاتی یکی از فنونی است که دارای سه مؤلفه کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است که از اهمیت زیادی برخوردارند. کارایی به معنای اطمینان یابی از به دست آوردن حداکثر نتیجه از منابع اختصاص یافته برای یک بخش یا برنامه یا حداقل مصرف منابع برای تحصیل سطح خاصی از نتایج است، اثربخشی عبارت است از میزان دستیابی به هدف ها و صرفه اقتصادی عبارت است از تلاش در جهت حداقل کردن هزینه تحصیل و استفاده از منابع سازمان با حفظ کیفیت مناسب . حسابرسی عبارت است از بازرسی جستجوگرانه ی مدارک حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورتهای مالی و حسابرسی

عملیاتی عبارت از بررسی قسمتهای خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه عمل آنهاست.کسب دانش حسابرسی عملیاتی و به کارگیری آن یکی از مهمترین و مؤثرترین راه ها برای تخصیص منابع اقتصاد ملی کشور است، در اینجا لازم به ذکر است که شناسه اصلی حسابرسی عملیاتی، خلاقیت می باشد . علاوه بر مدیر حسابرسی، اعضای گروه حسابرسی عملیاتی و افرادی مانند: کارکنان حسابرسی، کارکنان شاغل، مشاورین و متخصصین برون سازمانی و کارکنان سازمانهای مشابه در دستیابی به اهداف حسابرسی عملیاتی شرکت دارند. محصول نهایی حسابرسی عملیاتی معمولاً گزارشی به مدیریت است که شامل پیشنهادهایی برای بهبود عملیات و دستیابی به حداکثر کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی است در واقع گزارش رسمی حسابرس خلاصه ای از نتایج عملیات حسابرسی است . بنابراین در این تحقیق که به روش توصیفی صورت گرفته به بررسی حسابرسی عملیاتی و نقش آن در ارزیابی اثر بخشی شرکتها و بهبود عملکرد مدیران (در دستیابی به اهداف شرکت) در قسمت های مختلف شرکتها و در نهایت افزایش ارزش شرکتها با استفاده از این سیستم می پردازیم. واژگان کلیدی : حسابرسی عملیاتی- اثربخشی [۱]مقدمه :برای حسابرسان واژه‌های کارایی و اثربخشی، واژه‌های ناآشنایی نیستند، زیرا آنان در فرایند حسابرسی همواره می‌کوشند رسیدگیهای خود را به‌صورت کارا (رسیدگی موثر با کمترین هزینه ممکن) و اثربخش (رسیدگی که بتواند به میزان از پیش تعیین‌شده موفق به کشف اشتباهات و یا تحریفهای بااهمیت در صورتهای مالی صاحبکار شود) به انجام برسانند. [۱۰]همچنین در دنیای امروز و در عرصه خدمات حرفه‌ای، به‌علت ادامه فعالیت واحدهای تجاری در محیط اقتصادی بازار آزاد که به‌طور مستمر شاهد رفع موانع تجاری و ادغام بازارهاست و رقابت در آن روز به‌روز شدیدتر می‌شود، حرفه حسابرسی عملیاتی بیش از پیش اهمیت یافته و اصولاً مدیریت بهینه منابع در واحدهای اقتصادی بدون برخورداری از سطوح مطلوب اثربخشی و دستیابی به هدفهای کارایی و صرفه‌اقتصادی امکانپذیر نیست.حسابرسی عملیاتی دارای سه مولفه کارایی، اثربخشی و صرفه‌اقتصادی(که موسوم به ۳ E۳می باشد)، است که از اهمیت زیادی برخوردارند. امروزه، ارزیابی کارایی ، اثربخشی و صرفه‌اقتصادی باید بخشی از فرایند عادی مدیریت هر واحد تجاری در بخش عمومی و خصوصی باشد و مدیران، بررسی عملکردها را به‌عنوان یکی از مسئولیتهای خود برای کنترل فعالیتها تلقی کنند و ارزیابی مستقل عملکرد مدیران از طریق واحد حسابرسی داخلی یا حسابرسان عملیاتی صورت گیرد. [۱و۳]حسابرسی و انواع آن :حسابرسی عبارت است از بازرسی جستجوگرانه ی مدارك حسابداری و سایر شواهد زیربنای صورتهای مالی . حسابرسی ها اغلب به سه گروع اصلی تقسیم می شود :۱- حسابرسی صورتهای مالی . ۲- حسابرسی رعایت . ۳- حسابرسی عملیاتی . حسابرسی عملیاتی :حسابرسی عملیاتی درواقع حسابرسی عملیات از نقطه نظر مدیریت است که صرفه ی اقتصادی، کارایی واثربخشی کلیه ی فعالیت ها را ارزیابی می کند و تنها محدود به خاص مدیریت است. به عبارت دیگر حسابرسی عملیاتی عبارت از بررسی قسمت های خاصی از سازمان به منظور سنجش نحوه ی عمل آنهاست. حدود حسابرسی عملیاتی اغلب از روی نمودار سازمانی تعیین می شود. محصول نهایی حسابرسی عملیاتی معمولاً گزارشی به مدیریت است که شامل پیشنهادهایی برای بهبود عملیات است . [۹]حسابرسی عملیاتی یکی از فنونی است که از طریق ارزیابی اثربخشی عملیات، کارایی و صرفه ی اقتصادی عملیات سازمان و ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات، در محیط متغیر تجاری، می تواند به مدیران کمک کند . خدمات حسابرسی عملیاتی هم اکنون در دنیا توسط سه گروه حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و مشاوران انجام میشود و متقاضی این خدمات در بخش خصوصی مدیران میباشند و گزارش حسابرسی عملیاتی نیز عمدتاً برای مدیران تهیه و ارسال میشود. حسابرسی عملیاتی در موارد زیر بسیار مفید و سازنده است : * شناسایی نواحی عملیاتی مشکل آفرین.* مشخص کردن علت مشکل و نه معلول آن . * اندازه گیری تأثیر شرائطی کنونی بر عملیات .* ارائه ی پیشنهاداتی در مورد سایر روش های اجرای کار به منظور اصلاح شرایط . [۱]تاریخچه حسابرسی عملیاتی :نقطه آغاز حسابرسی عملیاتی چرایی انجام رویداد مالی و احتمال دادن انجام رویدادی بهتر از رویداد حاضر در خصوص حصول اطمینان رضایت‌بخش بودن عملکرد مدیریت است. یعنی

مدیریت تا چه حد از منابعی که به عنوان امین در اختیارش قرار داده شده است، در اقتصادی‌ترین و کارآترین حالت ممکن در جهت دستیابی به مؤثرترین نتایج عملیات استفاده می‌کرده است.حسابرسی عملیاتی را باید زاییده نگرشی نو دانست، نگرشی که به ژرفای رویدادها خیره می‌شود و نگاهش به آینده است. کسب دانش حسابرسی عملیاتی و بکارگیری آن بدون شک یکی از مهم‌ترین و مؤثرترین راهکارها برای تخصیص منابع اقتصاد ملی کشور است. حسابرسی عملیاتی متولد شده تا به وجود آورنده نگرشی آینده‌نگر و بدون هر گونه کوته‌نظری و سطحی نگری باشد و علل نارسایی‌ها، ضعف‌ها و نقایص را در مدیران و افراد جستجو نکرده، بلکه علت‌ها را در نظام‌ها و سیستم‌های کنترلی مدیریت جستجو می‌نماید. گزارش سال ۱۹۷۳ می گوید: اعضای کمیته انجمن حسابداران رسمی آمریکا در مورد فلسفه و اهداف دیوان محاسبات آمریکا در تدوین استانداردهای حسابرسی عملیاتی توافق دارند و بر این باورند که حسابرسی عملیاتی می تواند عامل تداوم و تکامل منطقی و مؤثر حرفه حسابرسی عملیاتی شود. [۵ و۸]اهداف عمومی حسابرسی عملیاتی :اهداف عمومی حسابرسی عملیاتی بر اساس گزارش « کمیته ی حسابرسی عملیاتی و مدیریت» انجمن حسابداران آمریکا۴ سال ۱۹۸۲ به شرح زیر است :الف- ارزیابی عملکرد : منظور از ارزیابی عملکرد، مقایسه ی نحوه ی هدایت و اجرای فعالیت های سازمان با موارد زیر است : ۱- اهداف عملیاتی که توسط مدیریت و یا صاحبکار معلوم می شود .۲- سایر معیارهای مناسب برای سنجش و ارزیابی .ب- شناسایی فرصت های موجود برای بهبود عملیات : بهبود عملیات را می توان با توجه به صرفه ی اقتصادی، کارایی یا اثربخشی طبقه بندی کرد . افراد حرفه ای میتوانند از طریق تجزیه و تحلیل مصاحبه های انجام شده با اشخاص، مشاهده ی عملیات، بررسی معاملات، قضاوت تخصصی براساس تجربه و ... فرصتهای خاص بهبود عملیات را شناسایی کنند .ج- ارائه ی پیشنهاد برای بهبود عملیات و یا ادامه ی بررسی ها : طبیعت و دامنه ی پیشنهادهای حسابرسی عملیاتی دارای تنوع قابل توجهی می باشد . [۱و۲و۴]اجزای اصلی حسابرسی عملیاتی :حسابرسی عملیاتی دارای ۴ جزء اصلی است :۱- حسابرسی مالی: این بخش اساساً بر روشهای حسابداری و گزارشدهی مناسب و کافی تأکید دارد . ۲- حسابرسی رعایت: رعایت که به طور معمول همراه با حسابرسی مالی انجام می شود، با پیروی از قواعدی مرتبط است که در قوانین و مقررات کاربردی و نیز سیاست ها و روشهای داخلی گنجانده شده است . ۳- صرفه ی اقتصادی و کارایی: این جزء در ارتباط با ایجاد موازنه ی بهینه بین هزینه ها و نتایج می باشد و حسابرس در اجرای این بخش به حداقل رساندن هزینه را ارزیابی می کند . ۴- اثربخشی(نتایج برنامه): این بخش با نتایج، دستاوردها و مزایای به دست آمده سروکار دارد. تجزیه و تحلیل حسابرس مربوط به ارزیابی اثربخشی عملیات بیش از آنکه جنبه ی کمی داشته باشد، کیفی است. [۱] مراحل کار حسابرسی عملیاتی :مراحل کار حسابرسی عملیاتی به شرح زیر است :الف) برنامه ریزی : در این مرحله حسابرس اطلاعات عمومی را بدست می آورد . این اطلاعات در مورد انواع فعالیت ها، ماهیت و اهمیت نسبی این فعالیت ها و سایر اطلاعات عمومی است و به حسابرس در برنامه ریزی بخش های اولیه ی حسابرسی کمک می کند .ب) برنامه های حسابرسی : برنامه حسابرسی عملیاتی و برنامه کاری برای بررسی های مقدماتی آن دسته از فعالیت هایی تهیه می شود که در مرحله برنامه ریزی انتخاب شده است. برنامه های حسابرسی که به صورت اساسی و خوب پایه ریزی شده باشد برای انجام کارا و مؤثر حسابرسی عملیاتی لازم است.پ) اجرای عملیات: حسابرس به منظور تعیین اثربخشی مدیریت و کنترل های مربوط، عملیات سازمان را تجزیه و تحلیل می کند.این وظایف و کنترل ها با تأکید خاص بر حوزه هایی که احتمال نارسایی آن بالا یا کنترل آن مشکل است آزمون می شود.ت) تکمیل یافته ها و تدوین پیشنهادهای حسابرسی: بر اساس نواحی با اهمیتی که در مرحله ی اجرای عملیات مورد شناسایی قرار گرفته است، یافته های به خصوصی بر اساس ویژگی های وضعیت، معیار، تأثیر، علت، و پیشنهاد به دست می آید.ث) گزارشدهی : حسابرس گزارش را بر اساس نتایج حسابرسی تهیه می کند. هدف از تدوین گزارش، اعلام نتایج به اشخاص ذینفع یا کسانی است که در این رابطه مسئولیتی دارند. در واقع، اکثر یافته های حسابرسی و شاید از گزارش رسمی حسابرس برای انجام اقدامات اصلاحی یا تکمیلی به

مدیریت گزارش می شود. گزارش نهایی در واقع خلاصه ای از نتایج حسابرسی عملیات است. [۱و۳]تدوین برنامه حسابرسی عملیاتی در شرکت ها :برنامه حسابرسی عملیاتی برای بررسی فعالیت هایی نوشته می شود که در مرحله ی برنامه ریزی انتخاب شده اند. این مرحله حلقه اتصال مرحله برنامه ریزی و مرحله اجرای عملیات محسوب می شود. برنامه حسابرسی عملیاتی، برنامه اجرای حسابرسی عملیاتی می باشد. گروه حسابرسی عملیاتی هر یک از حوزه های مهم شناسایی شده در مرحله برنامه ریزی را جهت بررسی بیشتر مورد توجه قرار می دهند و کارهای حسابرسی خاصی را با هدف تعیین علل نارسایی های عملیاتی و ارائه پیشنهادهایی برای بهینه سازی انجام می دهند. اهمیت برنامه حسابرسی برای حسابرس عملیاتی بمثابه نقشه برای یک دریانورد است در واقع مرحله برنامه حسابرسی به عنوان پلی میان مرحله برنامه ریزی و مرحله اجرای عملیات محسوب می شود، در نتیجه برنامه حسابرسی عملیاتی، برنامه اجرای عملیات حسابرسی است. برای انجام یک حسابرسی عملیاتی کارا و اثربخش، وجود برنامه حسابرسی عملیاتی مناسب، ضروری است. مزایای برنامه های حسابرسی عملیاتی، به عنوان عامل اصلی موفقیت حسابرسی عملیاتی، شامل موارد زیر است :۱- وجود یک برنامه روشمند برای انجام کارهای لازم در حسابرسی عملیاتی که می توان آن را به کلیه کارکنان عملیاتی ارجاع داد .۲- وجود یک مبنای روشمند برای تخصیص کار به کارکنان حسابرسی، بر اساس مهارتها و توانایی های فنی. ۳- فراهم شدن ابزاری برای مقایسه کارهای انجام شده با برنامه های مصوب، استانداردهای حسابرسی و الزامات دیگر توسط سرپرست یا سایر بررسی کنندگان پرونده .۴- کمک به آموزش کارکنان بی تجربه و آشنا ساختن آنان با اهداف عملیاتی و اقدامات حسابرسی عملیاتی . ۵- فراهم شدن مبنایی برای نگهداری خلاصه سوابق فعالیتهای انجام شده در حسابرسی عملیاتی . ۶- کمک به گروه های موفق حسابرسی برای آشنایی با ماهیت کار انجام شده در حسابرسی عملیاتی . در تدوین برنامه حسابرسی عملیاتی شرکت ها، حسابرس باید استانداردهای ویژه ای را مدنظر قرار دهد : ۱- برنامه حسابرسی عملیاتی باید متناسب با ویژگی های موضوع مورد رسیدگی باشد و با توجه به نوع سازمان یا شرکت، کارکنان سیستم ها و روشهای جاری، دامنه پیچیدگی و غیره شکل گرفته باشد .۲- برنامه حسابرسی باید فعالیتهایی که قرار است انجام شود همراه با دلایل انجام آنرا بوضوح مشخص نماید. ۳- برنامه حسابرسی باید انعطاف پذیر باشد و امکان استفاده از ابتکارات نوآوران را در مورد تغییر در روشهای موجود فراهم آورد .۴- برنامه حسابرسی برای دستیابی به یافته های مشخصی تهیه شود .در اینجا لازم به ذکر است که مدیر حسابرسی لزوماً تنها تدوین کننده برنامه حسابرسی نیست، در واقع اعضای گروه حسابرسی عملیاتی و به ویژه افرادی که در مرحله ی برنامه ریزی حضور داشتند باید در تکمیل برنامه حسابرسی شرکت کنند . به علاوه، سایر افراد نیز باید در تهیه داده های اولیه لازم برای تدوین برنامه حسابرسی، تلاش کنند. در این ارتباط می توان به افراد زیر اشاره کرد : کارکنان حسابرسی که در زمینه مورد بررسی دارای تخصص می باشند یا آنکه قبلاً در یک رسیدگی مشابه، شرکت داشته اند . کارکنان شاغل در حوزه مورد بررسی در سازمان که می توانند ورودی های خاصی را فراهم کنند . مشاورین و متخصصین برون سازمانی که دارای تخصص خاص در زمینه مورد بررسی یا روش های حسابرسی عملیاتی هستند . کارکنان سازمان های مشابه که قادرند دیدگاه های دیگری را از فعالیت مورد نظر به دست دهند .پس از تصمیم گیری برای تشکیل گروه تدوین برنامه حسابرسی عملیاتی، گام بعدی تعیین کارهای حسابرسی برای هریک از حوزه های شناسایی شده در مرحله ی برنامه ریزی است. مراحل تدوین برنامه حسابرسی عبارت است از :۱- بررسی مستندات موجود مانند دستورالعمل سیاست ها و رویه ها .۲- تهیه نمودار سازمانی و شرح وظایف .۳- تجزیه و تحلیل سیاست ها و روشهای مربوط به استخدام، توجیه کارکنان، آموزش، ارزیابی، ارتقا و اخراج . ۴- تجزیه و تحلیل سیاست های سازمانی، سیستم ها و روش ها اعم از اداری و عملیاتی .۵- مصاحبه با کارکنان مدیریت و عملیات .۶- تهیه نمودگرهای سیستم و نمودارهای جریان استقرار.۷- تجزیه و تحلیل نسبتها، تغییرات و روند .۸- پرسشنامه برای استفاده کارکنان حسابرسی و واحد مورد رسیدگی .۹- کسب اطلاعات از مشتریان و فروشندگان از طریق تلفن یا

نامه . ۱۰- سؤالات مربوط به برنامه حسابرسی .۱۱- بررسی معاملاـتی که در آن انواع مختلف معاملاـت عادی و غیر عادی لحاظ شده باشد.۱۲- بررسی روشهای عملیاتی ماننـد مشاهـده، کارسـنجی، زمان سـنجی، فرم ها یا گزارشـهای مربوط به عملیات. ۱۳- تجزیه و تحلیل فرم ها .۱۴- تجزیه و تحلیل نتایج .۱۵- بررسی و تجزیه و تحلیل سیستم اطلاعات مـدیریت و گزارش های مربوط .۱۶- بررسی های مربوط به رعایت موازین خاص، ماننـد رعایت قوانین، مقررات، سیاست ها، روشـها، مقاصـد، اهـداف عملیاتی و غیره .۱۷- پردازش داده ها با استفاده از تکنیک های حسابرسی رایانه ای و تجزیه و تحلیل اطلاعات بدست آمده . [۱و۲و۳] وجوه تمایز حسابرسی مالی و حسابرسی عملیاتی :ویژگی مالی عملیاتیاهداف اظهارنظر در مورد صورت‌های مالی تجزیه و تحلیل و بهبود روش‌ها و عملکرددامنه مدارک و اسناد مالی فعالیت‌های سازمانیمهارت‌ها حسابداری دانش‌های مختلفجهت گیری زمـانی گذشـته‌نگر آینـده‌نگردقت کـار مطلق نسبیمخاطبین سـهامداران و عموم (برون‌سازمـانی) مـدیریت داخلی (درون‌سازمانی)ضرورت الزامات قانونی طبق درخواست مدیریتاستانداردها اصول استانداردهای پـذیرفته شـده حسابداری و استانداردهای حسابرسی(GAAP , GAAS) استانداردهای حسابرسی داخلی و دیوان محاسبات در مورد اثربخشی، صرفه اقتصادی و کـارایی(GAO)اظهـارنظر ضـروری غیر ضـرورینتایج حسابرسـی اظهـارنظر در مـورد صورت‌هـای مـالی پیشـنهاد به مـدیریتکانون توجه ارائه طلوب صورت‌های مالی پیشرفت‌های عملیاتینقطه نظر مالی مدیریتی – عملیاتیموفقیت اظهارنظر مقبول پـذیرش و انجام پیشنهادها توسط مدیریتبررسی نوع کنترل‌های داخلی کنترل‌هـای داخلی مـالی کنترل‌های داخلی و مـدیریتیتعیین ارزش معیارهـا توسط حسابرس ارزش معیارها توسط حسابرس مالی(مسـتقل) تعیین نمی‌شود. تعیین ارزش معیارها توسط حسابرس عملیاتی لاـزم است.شـناسه اصـلی کنترل تفکر و روش‌هـای محاسـباتی مبتنی بر نیمکره راست مغز خلاقیت و مبتنی نیمکره چپ مغزمرکز مرکز هزینه مرکز سودرونـد تجزیه و تحلیـل قابـل پیش‌بینی و تقریباً ثـابت غیرقابـل پیش‌بینی و متغیرحسابرسـان مـالی غالبـاً به تجزیه و تحلیل‌هـای موارد تکراری اقـدام می‌کننـد، در حـالی که حسابرسـان عملیـاتی گـام به گام با تغییرات محیطی، مدیریت و فناوری‌های روز پیش می‌روند و با استفاده از نوآوری‌ها به تجزیه و تحلیل و ارزیابی وضعیت‌های مالی متفاوت و متغیری می‌پردازند. از این رو همواره بایستی دانش کافی در مورد محیط کلی واحد مورد رسیدگی، مهارت و تجربه لازم در زمینه حسابرسی عملیاتی، تکنیک‌ها و ابزارهای مورد نیاز برای حل مشکلات و درک و حساسیت به خرج دادن نسبت به اهداف و روش‌های همه افرادی که در تداوم فعالیت سازمان سهیم‌اند، به دست آورند. می‌توان ادعا نمود که شناسه اصلی حسابرسی مالی کنترل تفکر و روش‌های محاسباتی و مبتنی بر نیمکره راست مغز و شناسه اصلی حسابرسی عملیاتی خلاقیت و مبتنی بر نیمکره چپ مغز می‌باشد.در انجام حسابرسی مالی، بودجه زمانی کارکنان و هزینه‌های مربوط توسط گروه حسابرسی تهیه و در نتیجه حسابرسی مـالی بـه مرکز هزینـه تبـدیل می‌شـود، در حـالی کـه در حسابرسی عملیـاتی، مزایـای عملیـاتی و صـرفه‌جویی ریـالی بـه میزان قـابل ملاحظه‌ای از هزینه حسابرسی پیشی می‌گیرد.(صرفه‌جویی تقریباً ۳ برابر هزینه است.) در نتیجه حسابرسی عملیاتی به یک مرکز سود تبدیل می‌شود. از دیدگاه نظری هر قدر حسابرسی عملیاتی بیش‌تر باشد، صـرفه‌جویی بیش‌تری صورت می‌پذیرد. [۱۱]مفهوم مرکز سود بر این پایه استوار است که مـدیریت متقاعد شود مزایای حاصل از حسابرسی عملیاتی بیش‌تر از هزینه‌های مربوط به آن است. این موضوع موجب اهمیت کمی‌سازی یافته‌ها می‌شود. بنابراین اگر مدیریت شرکتی در دوره‌ای نسبت به اجرای حسابرسی عملیاتی در سازمان از طرف حسابرسان مستقل یا حسابرسان داخلی(با همکاری کامل) اقدام کند، پس از اتمام حسابرسی و با مشاهده نتایج آن قطعاً یا دوباره برای انجام حسابرسی عملیاتی به حسابرسان مستقل رجوع می‌کند یا از حسابرسان داخلی می‌خواهد که حسابرسی عملیـاتی را در دوره‌هـای کوتـاه‌تر و در نوبت‌هـای بیش‌تری انجام دهنـد. [۱و۵]نقش حسابرسـی در توسـعه اقتصادی کشور:با چنین تعـابیری نقش و جایگـاه حسابرسـی در کشور از ویژگی و برجسـتگی خـاص برخوردار است. وزارت امور اقتصادی و دارایی نیز در مقـام راهبرد سـیاست‌های اقتصادی و مالی کشور به منظور اعمال مـدیریت اقتصادی و نظارت بر تخصـیص بهینه منابع نیازمنـد اعتبار

آمار و ارقام ارایه شده توسط بنگاه‌های اقتصادی از یک سو و حساب کشی و حساب‌دهی مدیران از سوی دیگر است. حوادثی نظیر سقوط شرکت «آنرون» و پیامد آن برای بزرگترین موسسه حسابرسی جهان (آرتور آندرسن) و فساد مالی اخیر در شرکت پارمالات که پای حسابرسان آن نیز به میان کشیده شده نشان می‌دهد که نقش نوین حسابرسان و حسابداران رسمی نسبت به نقش سنتی آنان به شدت افزایش یافته و مسوولیت اجتماعی حسابداران رسمی در جوامع رفاه اجتماعی همچنان مورد تأکید است. ساختار جدید مالکیت و مدیریت شرکت‌ها، دامنه مسوولیت و وظایف حسابداری را گسترش داد وارایه گزارش‌های مالی جدیدتر و مناسب‌تر بر اساس نیاز استفاده‌کنندگان را ضروری کرد. سرمایه‌گذاران، بانک‌ها و موسسات اعتباری برای اعطای وام و اعتبار دولت‌ها برای مقاصد سیاسی، اخذ مالیات و...، نیازمند گزارش‌های جدید و معتبر بودند. افزایش موارد استفاده و شمار استفاده‌کنندگان از اطلاعات گزارش‌های مالی و رونق بازار سرمایه و پول، هدف حسابداری و حسابرسی را از رفع نیازهای تعداد معدودی صاحب سرمایه به پاسخگویی به نیازهای اطلاعاتی جامعه ارتقا داد. در این راستا، پژوهشگران با توجه به نقش بااهمیت اجتماعی حسابداری و حسابرسی و به مدد تئوری‌های دستوری و اثباتی و در راه تلاش برای تدوین تئوری‌هایی برای شرح و پیش‌بینی پدیده‌های حسابداری و حسابرسی، تئوری‌های متعددی را مطرح کردند که «تئوری حقوق مالکانه» یکی از بااهمیت‌ترین آنها است. بر اساس این تئوری، شرکت به عنوان مجموعه‌ای از قراردادها اعم از منعقد شده و یا نانوشته، رسمی و غیررسمی، بین اشخاص ذینفع و حلقه ارتباطی بین آنها است و همواره فرض می‌شود که اشخاص به دنبال منافع شخصی خود هستند و بین آنها تضاد منافع وجود دارد. اطلاعات و ارقام گزارش‌های مالی در فرآیند انعقاد قراردادها بین شرکت و اشخاص مورد استفاده قرار می‌گیرد. استفاده از نسبت‌هایی مانند نسبت بدهی به حقوق صاحبان سهام، در هنگام انعقاد قرارداد استقراض، انتقال ثروت ازاعتباردهندگان به سهامداران توسط مدیران را محدود می‌کند. به‌کارگیری سود حسابداری در طرح‌های پاداش مدیران با هدف کاهش تضاد منافع سهامداران و مدیران و نیز جلوگیری از فرار مدیران از انجام درست مسوولیت‌های آنان است. از سوی دیگر، استفاده از اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند سیاسی مثل تعیین مالیات، قیمت‌گذاری محصولات، تصمیم‌گیری‌های اقتصادی، بحران‌ها و... نمونه‌هایی از استفاده از اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند انعقاد قراردادهای حقوق و مزایای مدیران، استقراض و فرآیند سیاسی است. بنابراین، ثروت اشخاص طرف قرارداد تحت تأثیر روش‌های حسابداری قرار می‌گیرد که توسط مدیران انتخاب و به کمک آنها رویدادهای مالی شناسایی، پردازش و گزارش می‌شوند. به‌کارگیری اطلاعات و ارقام حسابداری در فرآیند سیاسی، مستلزم نظارت بر نحوه انتخاب روش‌های حسابداری و روش‌های شناسایی، پردازش و گزارش آنها به منظورکنترل و جلوگیری از تخلف از مفاد قراردادها و اعتباردادن به اطلاعات و معاملات بین سازمان‌های تجاری و شرکت‌های بزرگ، شکل گرفته و سیستم‌های اطلاعاتی پیشرفته و شبکه‌های ارتباطی اطلاعاتی و تجارت الکترونیک موجودیت یافته‌اند. بنابراین، بهمین علت سازوکارهای فعلی پاسخگوی کارکردها و روابط تجاری موجود نیست. به نظر می‌رسد با توجه به تحولات و تغییرات ایجاد شده در ساختار و مناسبات و ارتباطات تجاری و تغییر شکل و محتوای حقوقی آن لازم است قوانین و مقررات مرتبط با مسایل مالی- محاسباتی کشور به طور بنیادی مورد اصلاح قرار گیرد. در این ارتباط به ویژه قانون تجارت، قانون محاسبات عمومی نیازمند اصلاحات و تجدید نظر جدی است. شکی نیست که در اصلاح و تدوین قانون تجارت که بتواند پاسخگوی نیازهای فعلی و روابط تجاری حاکم باشد، کسب آرای صاحب‌نظران دانشگاهی و حرفه‌ای، مجامع حرفه‌ای، حقوقی و حسابداری و گروه‌های ذی‌نفع در این خصوص به ویژه جامعه حسابداران رسمی ایران ضروری به‌نظر می‌رسد. در اکثر کشورهای پیشرو در حسابداری و حسابرسی، کمک به تشخیص مالیات بخش عمده ای از فعالیت‌های حسابرسان مستقل را به خود اختصاص داده است، به نحوی که در آن کشورها، حرفه حسابرسی مستقل را ابزار کارآمدی برای تشخیص مالیات می‌دانند. کمک به تشخیص مالیات موجب رعایت عدالت مالیاتی و وصول مالیات حقه می‌شود و در این صورت، نهایتاً دولت و جامعه از نتیجه خدمات حسابرسی مستقل و عدم استفاده کارآمد از آن، وزارت امور

اقتصادی و دارایی خود را از ابزار کارآمدی محروم کرده بود. برای حل این معضل، در سال ۱۳۷۲ قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی» به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. به موجب این قانون، دولت می‌تواند حسب مورد و نیاز از خدمات حسابداران رسمی در مواردی چون، حسابرسی و بازرسی قانونی شرکت‌های سهامی عام و خاص، شرکت‌های غیرسهامی و شرکت‌های موضوع بندهای الف و ب ماده ۷ اساسنامه قانونی سازمان حسابرسی و همچنین «حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی»کند. در سال ۱۳۷۴ آیین‌نامه «تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان» به تصویب هیات وزیران رسید و نهایتاً اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران تهیه و در کمیسیون ویژه‌ای در هیات دولت تصویب گردید. در پی این تحولات در سال ۱۳۸۰ اعضای شورای‌عالی جامعه، هیات مدیره و دبیرکل جامعه انتخاب و با اعلام اولین فهرست اسامی حسابداران در سی‌ام دیماه ۱۳۸۰ روح تازه‌ای بر کالبد جامعه حرفه ای حسابداری و حسابرسی کشورمان دمیده شده که انتظار می‌رود با تداوم سیاست‌های حمایت از فعالیت جامعه حسابداران رسمی، استفاده صحیح و کارآمد از خدمات حسابرسان مستقل در تمام موارد مذکور و بویژه در مقوله حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی، کادر فنی مالیاتی و سایر کارکنان درگیر در امر مالیات، برای پیگیری سایر اهداف مالیاتی، آزاد شده و همچنین جامعه را در موقعیتی قرار دهد که بتواند از خدمات گسترده یک حرفه مستقل، خودکفا و خودکنترل، علمی و کارآمد بهره گیرد . از طرف دیگر در راستای اهداف برنامه سوم و چهارم توسعه اقتصادی بازنگری سیاست دولت در مورد قیمت‌گذاری کالا و خدمات و خارج کردن آن از حالت اقتصاد دستوری و تکلیفی و تعیین قیمت بر اساس عرضه و تقاضا و تعادل بازار امری بسیار ضروری است. در این راستا، نقش و مسوولیت ووظیفه حسابداران رسمی بسیار مهم است. [۱۱] نکته دیگر اینکه از زمان تصویب قانون بورس اوراق بهادار در اردیبهشت ماه ۱۳۴۵ تاکنون بیش از سی‌وپنج سال می‌گذرد اما تغییراتی جدی در قوانین مربوط به آن صورت نگرفته است. در این دوران تحولات وتغییرات فراوانی در مناسبات اقتصادی و اجتماعی واقع شده است. برای پاسخگویی به نیازهای جدید بازار سرمایه در دهه گذشته، مقررات متعدد و در برخی از موارد مناسب توسط شورای بورس تصویب شده، لکن به علت عدم حمایت قانونی مقررات مذکور به مرحله اجرا نرسیده است. بنابراین به نظر می‌رسد قوانین و مقررات بورس به‌ویژه در مورد پذیرش و نظارت بر شرکت‌ها، نیازمند اصلاح و تجدیدنظر با توجه به شرایط موجود و الزام قانونی اجرای آن است که اهمیت جایگاه حسابداران رسمی در بازار سرمایه از جمله این اهداف است. [۱۲] در مورد استفاده از گزارش حسابرسان مستقل توسط بانک‌ها و به منظور اعطای وام و اعتبار، به نظر می‌رسد پس از طی روند تدریجی گسترش مالکیت عامه و واگذاری سهام دولت، نهادها و بانک‌ها به مردم، به تدریج نحوه اعطای وام و اعتبار تحت تأثیر قرار خواهد گرفت. با این همه، بازنگری و تصویب قوانین و مقررات استفاده از گزارش حسابرسان مستقل در تصمیم‌گیری برای اعطای وام و اعتبار، می‌توانند موجب گسترش استفاده خدمات حسابرسان مستقل در این زمینه شود.لایحه پولشویی و نقش حسابداران رسمی در مبارزه با پولشویی و همچنین جایگاه حسابداران در مدار مبارزه با فساد مالی به عنوان وظایف نوین حسابداران که مستلزم گزارشگری خاص هستند نیازمند بازنگری در نقش و مسوولیت حسابداران رسمی است. موضوع بین‌المللی شدن بورس و سرمایه‌گذاری های خارجی و شفاف‌سازی اطلاعات مالی و حسابرسی این سرمایه‌گذاری‌ها از اولویت خاصی برخوردار است که توجه بدان هم از نظر وزارت امور اقتصادی و دارایی و هم از طرف مراجع حرفه‌ای حسابداری نظیر جامعه حسابداران رسمی ایران و سازمان حسابرسی و انجمن حسابداران خبره ایران قابل تاکید است که این مهم نیز بدون استفاده از ابزارهای جدید و فناوری در حوزه حسابرسی امکان‌پذیر نیست، زیرا تغییرات شگرف تکنولوژی و IT و گسترش تجارت الکترونیکی کاربرد ابزارهای سنتی را بسیار محدود کرده است. طبیعی است که با روی‌آوری به فناوری و IT لزوم بازنگری در استانداردهای حسابداری و حسابرسی منطبق با این حوزه نیز ضرورت خواهد یافت زیرا حوزه ی تجارت الکترونیک فارغ از پیشرفت شگرف آن، دارای دوز و کلک‌های خاصی است که تیزهوشی و توانمندی ویژه‌ای را از حسابرسان می‌طلبد. [۵

و۸]پیشنهادات :۱- با توجه به نیاز جامعه به انجام این نوع از حسابرسی نسبت به تصویب مقررات الزام‌آور، صریح و فراگیر از جانب مراجع قانون‌گذار در قوانین مالی و تجاری کشور اقدامات لازم به عمل آید.۲- از آن‌جا که شرکت‌های پذیرفته شده در بورس دارای سهم قابل توجهی از اقتصاد و صنعت کشور و حداکثرسازی کارایی و اثربخشی شرکت‌های مزبور از عوامل مؤثر رشد و توسعه اقتصادی است، و با توجه به جریان خصوصی‌سازی در ماه‌های اخیر، با توجه به ویژگی‌ها و خصوصیات آن شرکت‌ها نسبت به تصویب مقررات الزام‌آور از طرف اداره کل بورس اوراق بهادار کشور جهت انجام دوره‌ای حسابرسی عملیاتی در کنار حسابرسی مالی و به عنوان مکمل آن رسیدگی شود.۳- الزام حسابرسی عملیاتی توسط صاحبان سهام به هیئت مدیره همچنین اقدام مدیران به انجام حسابرسی عملیاتی که موجب اجرای موثر و جدی حسابرسی عملیاتی می‌شود، مستلزم آگاهی و شناخت کافی صاحبان سهام از اهداف و فواید حسابرسی عملیاتی است و تداعی‌کننده مسئولیت پلسخگویی و مباشرت مدیران در قبال اداره کارا و اثربخش منابع مالی و غیر مالی شرکت‌ها است، پیشنهاد می‌شود که انجمن‌ها و تشکل‌های حرفه‌ای در جهت برگزاری سمینارها، دوره‌های آموزشی و معرفی و ... مبادرت نمایند و کارکنان موسسات حسابرسی که برای انجام حسابرسی مالی به شرکت‌ها اعزام می‌شوند، حین انجام حسابرسی مالی، به معرفی حسابرسی عملیاتی بپردازند.۴- همچنین برای یکپارچه شدن و کیفیت بیش‌تر خدمات حسابرسی عملیاتی، تشکل‌های و مراجع ذیصلاح مانند مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسِ سازمان حسابرسی نسبت به تدوین استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی عملیاتی اقدام کنند.۵- نتایج این تحقیق حکایت از پایین بودن میزان اختیارات و فعالیت‌های حسابرسی داخلی در ایران دارد که این یکی از عواملی است که می‌تواند در عدم شناخت کافی مدیران شرکت‌ها از توانایی‌های بالقوه حسابرسان داخلی در ارائه خدماتی فراتر از اشتباهات حسابرسی و ... باشد. پیشنهاد می‌شود از طرف مراجع ذیصلاح، نسبت به گسترش فعالیت و اختیارات واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌ها تدابیر لازم اتخاذ شود و موجبات تشویق واحدهای اقتصادی نسبت به افزایش اختیارات و مسئولیت‌های واحد حسابرسی داخلی فراهم گردد.نتیجه گیری : حسابرسی عملیاتی در برگیرنده بررسی روشمند فعالیت های یک سازمان یا بخش مشخص از آن در دستیابی به اهداف مشخص است. حسابرسی عملیاتی شامل سه مفهوم مهم کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی میباشد.در سال های اخیر کانون توجه و دامنه بسیاری از حسابرسی ها در بخش عمومی و خصوصی دستخوش دگرگونی هایی شده است و از آن جا که صورت های مالی به تنهایی پاسخگوی نیازهای اطلاعاتی مدیریت نیست، مدیران در بخش خصوصی و دولتی به دنبال کسب اطلاعات بیشتر به منظور ارزیابی و قضاوت در مورد کیفیت عملیات و پیشرفت های عملیاتی هستند. در نتیجه ایجاد چنین زمینه هایی نیاز به ضرورت وجود فنون حسابرسی عملکرد برای ارزیابی اثربخشی،کارایی و صرفه اقتصادی عملیات به نحو چشمگیری افزایش یافته است . مدیران همیشه با محیط در حال دگرگونی روبرو هستند در نتیجه باید بتوانند فرصت های بهبود را شناسایی و کاستی های سیستم کنترل داخلی را برای استفاده از فرصت های پیشرفت برطرف کنند، ارزیابی وضعیت موجود بر اساس معیارهای اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی برای مدیران نیازی اولیه و رمز بقای سازمان است. حسابرسی عملیاتی یکی از فنونی است که از طریق ارزیابی اثربخشی، کارایی وصرفه اقتصادی عملیات سازمان و ارائه پیشنهاد برای بهبود عملیات در محیط متغیر تجاری می تواند به مدیران کمک کند . در اینجا لازم به ذکر است که با توجه به نیاز جامعه به حسابرسی عملیاتی، نسبت به مقررات از جانب مراجع قانون گذار اقدامات لازم به عمل آید و نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی در کنار حسابرسی مالی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس رسیدگی شود و جهت افزایش کیفیت خدمات حسابرسی عملیاتی نسبت به تدوین استانداردهای حرفه ای این نوع حسابرسی اقدام گردد، همچنین توصیه می گردد که جامعه حسابداران رسمی ایران زمینه های مناسب برای کسب تجربه عملی مدیران مؤسسه حسابرسی را به وجود آورد و دانشگاه ها نیز نسبت به ارائه رشته حسابرسی با گرایش عملیاتی به عنوان یک رشته دانشگاهی مستقل یا گنجاندن چند واحد حسابرسی عملیاتی در مقطع کارشناسی یا کارشناسی ارشد اقدام نمایند . منابع و مآخذ : ۱- راهنمای جامع حسابرسی

عملیاتی (کمیته حسابرسی عملیاتی/ سازمان حسابرسی) ، تألیف هری آر. رایدر، ترجمه محمد مهیمنی و محمد عبدالله پور، چاپ اول ۱۳۸۰ . ۲- صفار، محمد جواد، حسابرسی عملیاتی، کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت انجمن حسابداران رسمی امریکا، سازمان حسابرسی، کمیته حسابرسی عملیاتی، نشریه ۱۱۲، چاپ اول، ۱۳۷۶.۳- کمیته حسابرسی عملیاتی سازمان حسابرسی، آشنایی با حسابرسی عملیاتی، فصلنامه حسابرس، سال سوم، شماره ۱۰، بهار ۱۳۸۰، ص ص ۱۰۲ـ۹۶ .۴- نیکخواه آزاد، علی، تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک، مجموعه مقالات حسابرس ویژه مدیریت استراتژیک، سازمان حسابرسی، بهار ۱۳۷۷.۵- سایت اینترنتی google و باشگاه اندیشه .۶- آیه ی ۸۸- سوره نساء .۷- سوره انعام- آیه ۶۲ .۸- گزارش کمیته حسابرسی عملیاتی و مدیریت AICPAدر قالب نشریه شماره ۱۱۲ سازمان حسابرسی با عنوان « حسابرسی عملیاتی» ترجمه و منتشر شده است .

۹ - Iman Zare , (۲۰۱۱) ,Study of effectiveness models in optimal portfolio of shares, Middle East Journal of Scientific Research ۱۰ (۲),۲۳۹-۲۴۶.۱۰- Iman Zare, Mohammad taghi Kabiri and Ali Shahsavari, (۲۰۱۱), review type of industry and company size on the rate of disclosure of information in financial statements , American Journal of Scientific Research , Issue ۳۹ ,۲۴-۳۱.۱۱- Iman Zare and Ali Shahsavari, (۲۰۱۲), Ability of Accounting Information to Anticipate Risk, American Journal of Scientific Research , Issue ۴۹ , ۵-۱۰.۱۲- Iman Zare, Mohammad taghi Kabiri and Mohsen Ojaghi AghjehKandi, (۲۰۱۱), The Effect Executive Instruction of Disclosure of Tehran Stock Exchange to Disclosure of Information in Financial Statements, American Journal of Scientific Research , Issue ۳۸ ,۵۰-۵۶. ۱- مدرس دانشگاه آزاد اسلامی واحد گلپایگان

درباره مرکز تحقیقات رایانه‌ای قائمیه اصفهان

بسم الله الرحمن الرحیم
جاهِدُوا بِأَمْوالِکُمْ وَ أَنْفُسِکُمْ فی سَبیلِ اللَّهِ ذلِکُمْ خَیْرٌ لَکُمْ إِنْ کُنْتُمْ تَعْلَمُونَ (سوره توبه آیه ۴۱)

با اموال و جانهای خود، در راه خدا جهاد نمایید؛ این برای شما بهتر است اگر بدانید حضرت رضا (علیه السّلام): خدا رحم نماید بنده‌ای که امر ما را زنده (و برپا) دارد ... علوم و دانشهای ما را یاد گیرد و به مردم یاد دهد، زیرا مردم اگر سخنان نیکوی ما را (بی آنکه چیزی از آن کاسته و یا بر آن بیافزایند) بدانند هر آینه از ما پیروی (و طبق آن عمل) می کنند

بنادر البحار-ترجمه و شرح خلاصه دو جلد بحار الانوار ص ۱۵۹

بنیانگذار مجتمع فرهنگی مذهبی قائمیه اصفهان شهید آیت الله شمس آبادی (ره) یکی از علمای برجسته شهر اصفهان بودند که در دلدادگی به اهلبیت (علیهم السلام) بخصوص حضرت علی بن موسی الرضا (علیه السلام) و امام عصر (عجل الله تعالی فرجه الشریف) شهره بوده و لذا با نظر و درایت خود در سال ۱۳۴۰ هجری شمسی بنیانگذار مرکز و راهی شد که هیچ وقت چراغ آن خاموش نشد و هر روز قوی تر و بهتر راهش را ادامه می دهند.

مرکز تحقیقات قائمیه اصفهان از سال ۱۳۸۵ هجری شمسی تحت اشراف حضرت آیت الله حاج سید حسن امامی (قدس سره الشریف) و با فعالیت خالصانه و شبانه روزی تیمی مرکب از فرهیختگان حوزه و دانشگاه، فعالیت خود را در زمینه های مختلف مذهبی، فرهنگی و علمی آغاز نموده است.

اهداف :دفاع از حریم شیعه و بسط فرهنگ و معارف ناب ثقلین (کتاب الله و اهل البیت علیهم السلام) تقویت انگیزه جوانان و عامه مردم نسبت به بررسی دقیق تر مسائل دینی، جایگزین کردن مطالب سودمند به جای بلوتوث های بی محتوا در تلفن های همراه و رایانه ها ایجاد بستر جامع مطالعاتی بر اساس معارف قرآن کریم و اهل بیت علیهم السّلام با انگیزه نشر معارف، سرویس دهی به محققین و طلاب، گسترش فرهنگ مطالعه و غنی کردن اوقات فراغت علاقمندان به نرم افزار های علوم اسلامی، در دسترس بودن منابع لازم جهت سهولت رفع ابهام و شبهات منتشره در جامعه عدالت اجتماعی: با استفاده از ابزار نو می توان بصورت تصاعدی در نشر و پخش آن همت گمارد و از طرفی عدالت اجتماعی در تزریق امکانات را در سطح کشور و باز از جهتی نشر فرهنگ اسلامی ایرانی را در سطح جهان سرعت بخشید.

از جمله فعالیتهای گسترده مرکز :

الف)چاپ و نشر ده ها عنوان کتاب، جزوه و ماهنامه همراه با برگزاری مسابقه کتابخوانی

ب)تولید صدها نرم افزار تحقیقاتی و کتابخانه ای قابل اجرا در رایانه و گوشی تلفن سهمراه

ج)تولید نمایشگاه های سه بعدی، پانوراما ، انیمیشن ، بازیهای رایانه ای و ... اماکن مذهبی، گردشگری و...

د)ایجاد سایت اینترنتی قائمیه www.ghaemiyeh.com جهت دانلود رایگان نرم افزار های تلفن همراه و چندین سایت مذهبی دیگر

ه)تولید محصولات نمایشی، سخنرانی و ... جهت نمایش در شبکه های ماهواره ای

و)راه اندازی و پشتیبانی علمی سامانه پاسخ گویی به سوالات شرعی، اخلاقی و اعتقادی (خط ۲۳۵۰۵۲۴)

ز)طراحی سیستم های حسابداری ، رسانه ساز ، موبایل ساز ، سامانه خودکار و دستی بلوتوث، وب کیوسک ، SMS و...

ح)همکاری افتخاری با دهها مرکز حقیقی و حقوقی از جمله بیوت آیات عظام، حوزه های علمیه، دانشگاهها، اماکن مذهبی مانند مسجد جمکران و ...

ط)برگزاری همایش ها، و اجرای طرح مهد، ویژه کودکان و نوجوانان شرکت کننده در جلسه

ی)برگزاری دوره های آموزشی ویژه عموم و دوره های تربیت مربی (حضوری و مجازی) در طول سال

دفتر مرکزی: اصفهان/خ مسجد سید/ حد فاصل خیابان پنج رمضان و چهارراه وفائی / مجتمع فرهنگی مذهبی قائمیه اصفهان

تاریخ تأسیس: ۱۳۸۵ شماره ثبت : ۲۳۷۳ شناسه ملی : ۱۰۸۶۰۱۵۲۰۲۶

وب سایت: www.ghaemiyeh.com ایمیل: Info@ghaemiyeh.com فروشگاه اینترنتی: www.eslamshop.com

تلفن ۲۵-۲۳۵۷۰۲۳- (۰۳۱۱) فکس ۲۳۵۷۰۲۲ (۰۳۱۱) دفتر تهران ۸۸۳۱۸۷۲۲ (۰۲۱) بازرگانی و فروش ۰۹۱۳۲۰۰۰۱۰۹ امور کاربران ۲۳۳۳۰۴۵(۰۳۱۱)

نکته قابل توجه اینکه بودجه این مرکز؛ مردمی ، غیر دولتی و غیر انتفاعی با همت عده ای خیر اندیش اداره و تامین گردیده و لی جوابگوی حجم رو به رشد و وسیع فعالیت مذهبی و علمی حاضر و طرح های توسعه ای فرهنگی نیست، از اینرو این مرکز به فضل و کرم صاحب اصلی این خانه (قائمیه) امید داشته و امیدواریم حضرت بقیه الله الاعظم عجل الله تعالی فرجه الشریف توفیق روزافزونی را شامل همگان بنماید تا در صورت امکان در این امر مهم ما را یاری نمایندانشاالله.

شماره حساب ۶۲۱۰۶۰۹۵۳ ، شماره کارت :۶۲۷۳-۵۳۳۱-۳۰۴۵-۱۹۷۳و شماره حساب شبا : -IR۹۰-۰۱۸۰-۰۰۰۰-۰۰۰۰-۰۶۲۱ ۵۳-۰۶۰۹به نام مرکز تحقیقات رایانه ای قائمیه اصفهان نزد بانک تجارت شعبه اصفهان – خیابان مسجد سید

ارزش کار فکری و عقیدتی

الاحتجاج – به سندش، از امام حسین علیه السلام –: هر کس عهده دار یتیمی از ما شود که محنتِ غیبت ما، او را از ما جدا کرده است و از علوم ما که به دستش رسیده، به او سهمی دهد تا ارشاد و هدایتش کند، خداوند به او می‌فرماید: «ای بنده بزرگوار شریک کننده برادرش! من در کَرَم کردن، از تو سزاوارترم. فرشتگان من! برای او در بهشت، به عدد هر حرفی که یاد داده است، هزار هزار، کاخ قرار دهید و از دیگر نعمت‌ها، آنچه را که لایق اوست، به آنها ضمیمه کنید».

التفسیر المنسوب إلی الإمام العسکری علیه السلام: امام حسین علیه السلام به مردی فرمود: «کدام یک را دوست‌تر می‌داری: مردی اراده کشتن بینوایی ضعیف را دارد و تو او را از دستش می‌رَهانی، یا مردی ناصبی اراده گمراه کردن مؤمنی بینوا و ضعیف از پیروان ما را دارد، امّا تو دریچه‌ای [از علم] را بر او می‌گشایی که آن بینوا، خود را بِدان، نگاه می‌دارد و با حجّت‌های خدای متعال، خصم خویش را ساکت می‌سازد و او را می‌شکند؟».

[سپس] فرمود: «حتماً رهاندن این مؤمن بینوا از دست آن ناصبی. بی‌گمان، خدای متعال می‌فرماید: «و هر که او را زنده کند، گویی همه مردم را زنده کرده است»؛ یعنی هر که او را زنده کند و از کفر به ایمان، ارشاد کند، گویی همه مردم را زنده کرده است، پیش از آن که آنان را با شمشیرهای تیز بکشد».

مسند زید: امام حسین علیه السلام فرمود: «هر کس انسانی را از گمراهی به معرفت حق، فرا بخواند و او اجابت کند، اجری مانند آزاد کردن بنده دارد».



قائمیه
مرکز تحقیقات رایانه‌ای
اصفهان
www
برای داشتن کتابخانه های‌تخصصی
دیگر به سایت این مرکز به نشـــانی
www.Ghaemiyeh.com
www.Ghaemiyeh.net
www.Ghaemiyeh.org
www.Ghaemiyeh.ir
مراجعه و برای سفارش با ما تماس بگیرید.
۰۹۱۳ ۲۰۰۰ ۱۰۹